



普通高等教育“九五”国家级重点教材

郭道扬 著

会计史教程

历史·现时·未来

第一卷

中国财政经济出版社





普通高等教育“九五”国家级重点教材

会 计 史 教 程

第 一 卷

郭道扬 著

11D356/22

中央财经大学图书馆藏书章

登 录 号 169872

分 类 号 F23/196

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计史教程 第1卷/郭道扬著. —北京: 中国财政经济出版社, 1998.11

普通高等教育“九五”国家级重点教材

ISBN 7-5005-3970-3

I. 会… II. 郭… III. 会计—经济史—高等学校—教材
IV. F23-09

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 26235 号

中国财政经济出版社出版

URL: [http:// www.cfeph.com](http://www.cfeph.com)

e-mail: cfeph@ drc. go. cn. net

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 18.375 印张 436 000 字

1999 年 4 月第 1 版 1999 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4 060 定价: 32.00 元

ISBN 7-5005-3970-3/F·3615

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编 审 说 明

本书为全国财经类通用教材，同时列入国家教委普通高等教育“九五”国家级重点教材出版计划。经审阅，我们同意作为高等财经院校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

1998年8月31日

目 录

体例·····	(1)
导论·····	(4)
第一讲 会计的起源 ·····	(23)
第一章 会计思想与行为的起源·····	(24)
第一节 会计思想、行为产生的历史动因·····	(24)
一、社会生产发展是人类会计思想、会计行为 产生的根本前提条件·····	(25)
二、维持人类生存的基本生活水平是衡量原始 会计行为产生的基本前提条件·····	(26)
第二节 史前时期计量、记录行为产生、发展的 历史演进阶段·····	(31)
一、会计的历史起点：简单刻记与直观绘图记 事阶段（旧石器时代中晚期）·····	(32)
二、刻符记事与抽象绘图记事阶段（中石器时 代至新石器时代）·····	(38)
三、人类进入文明时代前夜原始计量、记录方 法的变革——经济“书契”计量、记录方 法的产生·····	(72)
第三节 研究人类会计思想与行为的起源所揭示 的基本问题·····	(111)

一、人类会计思想、会计行为产生的根本前提条件.....	(112)
二、人类的原始会计思想产生、形成的逻辑思维活动过程.....	(113)
三、在会计起源阶段,在原始计量、记录方法演进过程中所体现出来的基本历史规律.....	(114)
四、原始计量、记录工作的历史地位.....	(116)
五、人类起源阶段的会计与相关学科之间的关系.....	(117)
六、原始计量、记录行为发生与发展所体现出来的管理目标.....	(120)

第二章 “會計”命名的起源..... (122)

第一节 中国“會計”命名起源之争议..... (123)

一、关于“會計”命名起源于夏代之说..... (123)

二、关于“會計”命名起源于战国时代之说..... (125)

第二节 “會計”命名起源及其基本概念的形成..... (127)

一、“會計”命名起源于西周时代的背景分析..... (127)

二、关于“會計”命名起源于西周时代的考证..... (131)

第三节 研究“會計”命名起源所说明的问题..... (143)

第二讲 会计组织部门的产生与发展 (183)

第三章 会计专职与职能部门的起源..... (184)

第一节 “会计”专职的起源..... (185)

一、会计专职产生的历史原因..... (185)

二、会计专职的产生..... (191)

第二节 官厅会计职能部门的产生与初步发展..... (197)

一、官厅会计职能部门的概念与建立标志..... (198)

二、官厅会计职能部门产生及其初步发展·····	(199)
三、奴隶制时代官厅财计组织演进之基本规律·····	(226)
第四章 官厅财计职能部门在封建制时代的发展·····	(230)
第一节 中国封建制时代的财计组织建设及其运行	
规律·····	(230)
一、秦汉时期的财计组织部门与取官设置·····	(231)
二、隋朝财计组织部门建设的变革·····	(241)
三、唐朝财计组织部门的发展完善·····	(249)
四、宋朝财计组织部门设置的变化、反复及其 教训·····	(257)
五、元、明、清三朝财计组织部门设置之变化·····	(268)
第二节 中世纪官厅财计组织演进概况及其历史	
运行规律·····	(280)
一、西欧中世纪官厅财计组织演进概况·····	(280)
二、其他国家封建制时代官厅财计组织建设概 况·····	(294)
第三节 印度与日本封建制时代的财计组织设置	
概况·····	(297)
一、印度官厅的财计组织设置概况·····	(297)
二、日本官厅的财计组织设置概况·····	(299)
第四节 封建制时代官厅财计组织演进所说明的	
基本问题·····	(302)
第五章 近代与现代政府财计职能部门的产生与发 展·····	(312)
第一节 综述·····	(312)
一、德国经济学者瓦古那之分类·····	(314)
二、法国经济学者阿利克斯之分类·····	(315)

第二节	近代、现代主要国家政府财计组织建设	
	状况·····	(316)
	一、英国政府的财计组织·····	(316)
	二、法国政府的财计组织·····	(325)
	三、美国政府的财计组织·····	(334)
	四、日本政府的财计组织·····	(347)
	五、其他国家政府财计组织建设情况概述·····	(361)
第三节	政府财计组织演进的基本历史规律及其	
	说明问题评述·····	(366)
第六章	民间财务会计职能部门的生产与发展·····	(380)
第一节	古代民间会计专职的产生及私家会计组	
	织的形成·····	(381)
	一、庄园经济演进中的会计组织形式·····	(382)
	二、寺院经济演进中的会计组织形式·····	(387)
	三、商业与旧式金融业会计组织设置状况·····	(396)
第二节	近代公司财务会计组织的建设及其发展·····	(412)
	一、近代公司财务会计组织建设的社会政治经	
	济环境综述·····	(412)
	二、近代公司财务会计组织之演进·····	(416)
	三、近代公司财务会计组织建设的历史性进步·····	(459)
第三节	现代企业财务会计组织建设之演进·····	(465)
	一、影响现代企业财务会计组织改革与发展的	
	环境因素·····	(466)
	二、影响现代企业财务会计组织改革与发展的	
	管理理论·····	(471)
	三、现代企业财务会计组织改革之演进·····	(482)
第四节	未来公司财务会计组织演进态势·····	(520)

一、未来公司财务会计组织发展的历史先导 因素.....	(521)
二、未来公司财务会计组织发展趋势.....	(533)
第五节 企业财务会计组织设置演进的基本规律 与对主要问题的评议.....	(541)
后记.....	(576)

体 例

这部书题名为《会计史教程》，为会计专业通用教科书之一。然而，从写作格局、研究内容与方式上讲，本书所具有的特点既不同于一般专业教科书，也与一般历史教材不同。

一、《会计史教程》共分为四卷，共计十个研究专题，约一百六十万言。其中的大部分专题均把历史、现实与未来的问题贯穿在一起加以研究，内容横贯古今，史料兼容中外，既旨在揭示历史演进规律，探索研究现实问题，而又在于测试未来历史发展态势。各专题之写作，不仅在于体现“古为今用”、“洋为中用”之精神，而且在于试图破除传统就史论史之格局。通过这种研究方式，使学员读后能较为全面、深入地了解会计学、审计学中的重要问题，并配合相关专业课程学习，提高他们分析、研究问题的能力。

二、从本书研究体系方面讲，一方面十个专题把会计发展过程中所体现的基本思想、基本理论，会计发展中的组织、法制建设，以及会计方法体系的演进统一起来加以研究，使学员对会计学中的重要问题，以及与会计学相关联的审计学、理财学中重要问题有一个全面的认识；另一方面，在十个专题研究中，均包容了某一历史时期，在推动会计、审计发展方面具有代表性，或有着突出历史贡献的国家、地区，其中并把各文明古国在这一领域的历史成就与近代、现代市场经济发达国家在继承与发展中所作出的新贡献统一在一起，从而大体上形成了对世界性的会计、

审计问题的研究体系。

三、就《会计史教程》中所列专题的研究内容而言，大体上又可划分为会计史、审计史的基本问题研究、特殊问题研究，以及高层次问题研究三方面。其中，对会计史、审计史基本问题的研究，属于大专生及在职干部需要掌握的知识，而对其特殊问题及层次较高问题的研究则又适合硕士生、博士生学习。通过对这些问题的学习不仅有利于引导研究生深入探讨问题，而且有利于指导他们撰写学位论文。因而，在这部教材的使用中，任课教师可区分不同对象与不同的专业，有重点地选择其中部分专题讲授，而其他专题则可作为参考性读物。此外，在在职干部培训中，亦可选择部分专题加以讲授。

四、本书中有相当一部分专题属于会计学发展过程中尚有待探索的新领域与新问题，此次设题展开研究尚属首次，故在写作与研究中立足于考证与引证，力求做到对重要问题的研究有理有据，探本求源，使观点与史料相一致，使前人的相关研究成果在本书中得到体现与继承。基于此，本书把专著的研究方式、方法与教材的写作方式、方法结合起来，既适合于教学，又使这些专题性研究成果具有一定的学术价值。

五、根据现代大科学发展中所显示的自然科学与社会科学一体化演进态势，书中对许多重要问题的研究，以及对历史演进规律的揭示，都从会计环境发展变化的角度，作出了相应的反映。其中，既涉及到由于自然科学各门类与社会科学各门类相互渗透、相互融合、相互长入所形成的边缘科学、交叉科学、横向科学，以及综合性科学所产生成果的引证，也涉及到古代的与近代、现代的管理学家们有关的管理思想、管理理论，以及他们对会计学的发展所作出的精辟评议的引证。由此，本书破除了传统研究中就会计而论会计的作法，而把对会计历史问题的研究置于

相关学科历史发展相关联的问题研究之中，以较为广阔的视野来观察它、考证它、研究它，并最终得出反映历史发展规律的结论。

六、为撰《会计史教程》这部教科书，笔者花费了将近十年的时间收集古今中外有关文献及史料，并通过出席国际会计会议与对研究生教学的方式，事先就一些重要问题进行了初步探讨，从而使这部书的写作有了一个坚实的基础。同时，在这部书中也保留了拙著《会计发展史纲》中的部分内容与研究成果，并在一定程度上将拙著《中国会计史稿》中的研究成果体现出来，尤其是在对世界古代会计发展史的论述中突出了中国的历史贡献。

七、本书中有相当一部分图片与图表直接引自国内外已公开出版的书籍，在引证时本书在各讲注释中都一一作了说明，在此对有关作者表示感谢。

八、由于作者水平限制，书中对于史料之引证、内容之安排，以及所阐述的学术观点、所作出的研究结论，难免有失偏颇，对此，敬请读者批评指正。

郭 道 扬

1998 年 7 月于武汉

导 论

会计史是研究会计的发生、发展过程及其历史运行规律的科学，它既是会计学科中的一个重要组成部分，也是进行会计理论研究的先导部分。事实上对于任何一个重要会计理论问题的研究，都不可以脱离历史考察与研究这一过程，对任何一个重要会计事件的认识，一开始便必须进行历史的回顾、思索、分析与论证。会计学有着深刻的内涵与广博的研究领域，而会计史学的研究却始终涉及到它的精华部分。因而，在接受一定程序的会计专业教育与较为系统地学习过会计专业的主要专业课程之后，系统地学习会计史、研究会计史学中的基本问题便成为必要与必须。

—

古人云：“以铜为镜，可正衣冠。以古为镜，可知兴替。以人为镜，可明得失。”^{〔1〕}三镜之说展现了古代人的历史观念。这种历史观把历史的作用比喻为一面镜子，通过它，既可吸取历史的经验，继承并发扬光大以利于现实，又可记取历史的教训，以端正现实前进的方向，避免历史的悲剧重演。正是从这一点出发，古史研究者一直把历史作为人类应当珍惜的宝贵文化遗产，把修史作为继承文化遗产之一大要务。通过代代相传的史书，让人明了历史的真相，领悟历史演进中显示出来的问题，并以此作为一个人立身、修身养性之依据。这也便是“前事不忘，后事之

师”^[2]一语中所揭示的基本道理。古人的历史观言明了历史的重要作用及其研究历史的重要意义，而古人对于古代历史事实的记录、考证与研究，又为近代史学研究奠定了坚实的基础。

然而，事实上历史的作用并非只是一面镜子，对于它的研究也并非仅仅局限于对史实的确认、记载与评介，而更为重要的方面则在于探索、研究、揭示历史的发展规律，并以历史规律作为现实社会发展的指南。在客观上，“每个历史时期都有它自己的规律。一旦生活经历了一定的发展时期，由一定的阶段进入另一阶段时，它就开始受另外的规律支配。”^[3]这样，史学研究的重要任务不仅在于揭示历史的运行规律，而且在于让人们认清这些规律，把握与遵循这些规律，以促进社会的发展或社会的某一个方面的发展。自然而然，对于会计史的研究其目的亦在于通过对大量历史现象的分析与研究，揭示会计的发生、发展规律，以指导现时的会计工作，并适应历史环境的变化，适时进行改革，最终把会计工作推进到一个新的历史阶段。正如著名会计学家 A·C·利特尔顿所讲：“会计史如同一般历史一样，不同的历史事件彼此关联，并不断发生着变化。这是历史所表现出来的一个永恒的特征。”^[4]对会计史学的研究正在于把握这一特征，揭示会计历史事件的内在联系，并从组织、法制、思想、理论，以及方法等大的方面描述其过程，总结其规律，从而把会计史的研究建立在科学而系统的基础之上。

二十世纪以来，学者们开始以创造未来作为研究历史的新的着眼点，基于这一点，他们明确地指出：历史是“向前进的科学”^[5]，是“创造未来的行动和力量的工具。”^[6]对此，中国著名学者鲁迅先生也曾明确指出：“我们看历史，能够据过去以推知未来。”又指出：“历史上写着中国的灵魂，指示着将来的命运。”^[7]自此，在史学研究中便产生了一种新趋向，即开始把历

史的研究与对现时、未来的研究结合为一体。与此同时，另一部分学者又根据二十世纪以来世界经济形势所发生的重大变化，以及世界经济发展一体化历史趋势，也开始突破以往封闭型研究历史的状态，而从全球范围来研究历史发展的基本规律。他们指出：“全球性是现代史学研究的根本特征。”^{〔8〕}以上观点反映了现代史学在观念及研究方向方面所发生的重大变化。从此，人们不再只是为了了解历史而去研究历史，也不再局限于为了认识历史发展规律而去研究历史，而却是为了创造人类更加光辉灿烂的将来而去研究历史。事实上，历史的时空界域不仅包容着已经成为历史的那一部分，而且包容着正在发生变化与处于演进之中的历史过程，以及包括着由现时向未来转变之中表现出来的历史发展趋势。由此可见，在现代历史观看来，历史、现实与未来原本是一个不可分割的整体，它们始终联系在一起，展示着人类社会乃至人类社会发展的各个方面——政治的、经济的、文化的、科学技术的，以及会计、审计的发生与发展状况、历史运行规律及其历史发展的大趋势。在三者之间，历史是现实与未来的发展基础，现时是在历史演进的基础之上，通过变革把社会乃至把社会的各个方面推进到一个新的历史阶段的转折点，而未来则是在历史运行规律的支配下与历史发展趋势变化的影响之下，并以社会变革为纽带，展示着历史与现时的丰硕成果，显示着社会，以及它的各个方面走向即将到来的新历史时期的新面貌、新成就及其新的历史运行规律。相对而言，历史是漫长的，而现时却显得十分短暂，它通常表现为一瞬之间，它只是由历史走向未来的一个关键性的转换点。只是史学中为了研究的方便，在近代与未来之间，对其存在的时空进行了适度延展，并将其确定为一个称之为“现代”的历史阶段而已；然而，未来却迫近于现实，它既表现为以无限的时空一直向前延展，而又依赖于现实的变革造就美好

的前程。应当指出，历史运行规律对现实与未来均具有直接的指导性作用，它既影响由现实向未来的转变，而又影响人类对未来所作出的预测。历史的运行规律对人类现时与未来的行为具有规定性。事实表明，凡遵循历史发展规律，便能顺应历史潮流求生存、求发展，并在推动社会发展中发挥作用；凡违背历史发展规律，逆历史潮流而行，便会成为社会发展的障碍，最终将受到历史的淘汰。这便是历史对现实以及未来的发展所具有的重大意义与重大作用。根据这一观点，来考察、研究会计发展方面的问题，在拙著《会计控制论》一文中有过这样一段论述：“会计控制是一个历史的延续发展过程，为发挥会计控制的现实作用，既要研究历史的继承性，又要注意研究历史的延续性，并科学测试未来经济世界及会计世界发展的大趋势，从而把过去、现在与未来结合在一起进行会计控制工作，这便是现代会计所确定的全面控制或全方位控制观念”。⁽⁹⁾《会计史教程》中对基本会计历史问题的研究将从始至终体现这一精神，既以史实为据，系统阐述世界会计历史的发生、发展过程，总结历史的经验、教训及其历史运行规律，又通过历史问题与现实问题的结合研究，立足于为现实所进行的会计改革服务。同时，本书还将把揭示会计的历史发展规律与测试会计发展的历史大趋势问题结合起来加以研究，以此明确人类的会计事业在二十一世纪的发展方向。以上便是《会计史教程》中进行十大专题问题研究的基本指导思想与基本研究格局。

二

古往今来，凡天下大势之流演，世界格局之化合，乃至职业之兴衰，学科之演变，事业之起落，无不受环境的支配与影响，

故对环境问题之研究不仅从一般意义上讲十分重要，而且它当是任何一门科学与理论问题研究的必经之地。就会计史研究而言，要考察会计行为之起源，会计职业的兴起与发展，会计学科建立与演进，以及论及每一历史阶段重大会计历史事件演化之历史动因，亦必然要从环境问题研究着手，由此方能探明其渊源，考证其原理，洞察其本质，并揭示其历史运行规律。

会计，它作为一门科学或是作为一门职业均有其特殊性。大而言之，会计原本是一种社会现象，它具有自然科学与社会科学两重属性；小而言之，会计又是一种文化现象，它是人类文明发展的重要表现之一。《会计史教程》中对每一重要历史问题及其理论问题的研究，均以“会计环境”问题研究作为立足点，为其先导部分。简言之，这里所讲的“会计环境”系指与会计产生、发展密切相关，并决定着会计思想、会计组织、会计法制、会计理论、会计方法、会计工作发展水平，以及与会计相关联的财务、审计发展的客观历史条件及其特殊情况。把握某一历史阶段的会计环境是正确分析、认识与评价这一特定历史阶段会计发展状况、水平、历史性进步的客观标准。换言之，某一历史阶段会计发展的状况、水平、进步，从始至终受到这一历史阶段会计环境的推动或制约。会计环境得以改善，会计发展状况便相应得以改善；反之，倘若会计环境恶化，会计便因受其影响处于不良状态。就人类社会发展的总的历史趋向而言，会计环境通常总是朝着进取的方面发生变化，或局部环境得到改善，或是得到全面改善，或者在某一历史时期会发生重大变化，甚至会出现巨大的变化。伴随着会计历史环境的改善，其结果将必然推动会计向前发展，使会计发展的各个方面不断得以完善。伴随着会计环境的全面改善与重大变化，又必将促使人类的会计思想与会计行为向更高阶段发展。《会计史教程》一书将全面而深刻地揭示会计环境

变化的历史演进规律及其对主要会计领域所发生的历史性影响，它将从始至终表明会计环境的发展变化趋向，严格规定着会计发展变化的基本格局，并决定着人类会计的发展前途这一历史性研究主题。它还将表明，人们只要通过对会计环境发展变化问题深入展开研究，把握其历史演进规律，便可据此对会计的发展变化规律及其历史演进趋势作出科学的预测。不仅如此，《会计史教程》一书还将从另一个侧面，即会计环境对会计发展的制约作用方面研究会计历史问题，并相应表现本书教学与研究中的另一主题，即一定历史阶段的会计环境又制约着这一历史阶段人们的会计思想认识水平，而这一历史阶段人们的思想认识水平又制约着这一历史阶段的会计组织、制度、理论、方法的发展，以及会计工作的水平。人类会计的发展既不可能超越这一阶段会计所处的历史环境，而产生超前性的会计行为，但也决不可以任凭已经落后的会计思想在新的历史发展阶段继续起支配作用。倘若听任落后的会计思想束缚新历史阶段的会计工作，便会造成会计工作失控，以至丧失它在经济管理工作中的能动作用，进而会造成整个经济管理工作失控，在经济上造成重大损失。

如前述及会计的科学属性，它的社会科学属性与自然科学属性的表象几乎是同样的突出，它的社会职业关系及其作用力的实施范围，充分显示出较为复杂的政治、经济及文化背景，形成了错综复杂的政治、经济及文化关系，使其在复杂环境围绕之下、影响之下，处在一个特别的位置之上。历史表明，社会经济越发展，会计所处环境越复杂，会计的社会地位与职业贡献便越显著、越重要。同时，值得注意的一个问题是，会计在社会关系方面的特殊性与复杂性，决定了会计的环境构成要素的特殊性与复杂性，故在会计史研究中，要科学地划分会计发展的历史阶段及正确地确定会计历史发展过程中的里程碑，便必须对会计环境的

构成要素进行深入而细致的分析，以此把握住对这一关键性问题的确认依据。

从总体上加以考察，构成会计环境的基本要素可分作两个基本方面，一是构成会计环境的正面影响要素，一是构成会计环境的反面影响要素。其中，正面影响要素是会计环境构成中的主导方面，它对会计所产生的影响，一是促进，二是制约，其影响作用具有连续性、系统性；反面要素则是会计环境构成中的特殊方面，其作用具有突发性及阶段性。从正面要素方面讲，通过对它的研究，可以揭示这些环境要素对会计产生影响的规律性，而同时通过对反面要素的研究，又可以借以把握在特定的历史阶段，这些要素对刺激会计发展所产生的特殊作用。此外，如果把正反两方面的环境要素结合起来加以考察，便可以正确揭示历史的经验与教训，确定现时会计的改革方向，并测试未来会计发展的历史趋势。

从主要方面考察，构成会计环境的正面要素体现为四个基本方面：

（一）社会经济发展水平

正如马克思指出：“过程越是按照社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。”^{〔10〕}这是把社会经济发展水平作为影响会计发展水平的关键要素的最本质的揭示。会计原本是社会生产发展到一定阶段的产物，从本书在第一讲对会计起源问题所作出的研究结论可见：“社会生产是人类会计思想、会计行为产生的根本前提，没有人类生产行为的发生，便不可能有人类会计思想、会计行为的产生。”^{〔11〕}同时，一部会计发展史表明，社会经济越发展，经济关系越复杂，会计不仅越来越显得必要，而且其表现越来越进步，其发展水平也便越来越高。在简单经济活动支配之下，便产生了

简单的簿记制度与方法，而在较为复杂经济活动的支配之下，便导致较为复杂一些的会计制度与方法的产生。揭示人类的会计思想、会计理论、会计组织、会计法制及其会计方法进入全面发展时期的历史动因，便必然首先应将具有支配作用的动因归于社会经济全面发展方面。基于此，我们把社会经济发展水平称之为促使会计发展变化的第一历史环境，或曰首要的历史前提条件。

然而，应当注意，社会经济发展水平却并非影响会计发展的唯一环境要素，也并不是据以考察人类会计发展水平及其运行规律的唯一历史前提条件。在以往的许多论著中，都在不同程度上存在“经济要素”绝对化的倾向，如研究成本之起源，只讲“成本是商品经济的产物”，而却不注意科学技术发展对成本产生乃至发展所产生的重要影响；再如在不少著作中，在论及近代会计、现代会计发展的驱动因素时，也仅仅将其归结为“商品经济的发展”或曰“现代市场经济发展”之结果。故我们认为，在会计史学乃至会计理论、会计方法研究中，在确定社会经济发展水平为会计发展“第一历史环境”要素的同时，一定要注意克服将“经济要素”影响绝对化的片面观点。

（二）科学技术发展水平

科学技术发展水平是会计环境要素构成中的另一重要方面，它对于会计发展的影响不仅是直接的、重要的，而且其促进性影响作用日益显著、日益突出。一方面通过科学转化为技术、技术转化为生产力，强有力地推动着社会经济的发展，进而促进着会计的发展；另一方面，科学技术的发展又直接影响到会计控制的领域，促使会计控制领域的扩展，进而促使会计管理方式、方法、手段的改进，会计组织制度及其理论建设的发展，并最终促使会计的社会地位日益提高。进入机器大工业发展时代的会计，其进步之所以远非手工业时代的会计可比，其关键便在于科学技

术进步对其所产生的强大的驱动作用之影响。在古代社会,“科技—经济”、“科技—会计”与“经济—会计”这种密不可分的相互促进关系其表象尚不明晰,故既不能为人所认识,更不能受人之重视。至近代社会,科技发展、经济发展与会计发展由于其内在与外在原因结合的趋同,最终在科技发展、经济发展与会计发展之间形成“三位一体”与“并驾齐驱”的发展态势^[12]。尤其是二十世纪三十、四十年代所兴起的新技术革命^[13],以极快的速度改变着国家的国民经济结构与产业结构,这不仅促使“科技—经济—会计”三位一体、并驾齐驱的协同控制格局在日趋信息化的社会中更为充分地体现出来,而且由于科技与经济朝着全球化、多元化,以及超大规模化的方向发展,从而又造就了现代会计控制逐步走向宏观化、国际化的发展态势。在七十年代末至八十年代初已清楚可见,由于“科技—经济”协同性的促进作用,已开辟了现代会计发展的新纪元。因此,会计发展环境中的科技要素,应当引起我们的高度重视,应当从对促进现代会计控制学术与工作发展的科技动因中,去深入分析、探索现代会计改革的大方向。

(三) 社会文化、教育发展水平

文化与教育发展水平是人类文明进步的重要标志,它对会计发展的影响也是直接的、深刻的。《国际会计与跨国公司》一书的作者在论及文化、教育对会计的影响时指出:“百余种的文化因素影响到会计实务。”^[14]“一个国家的教育特点对会计实务具有明显的影响。”^[15]虽然文化与教育因素不仅仅影响到会计实务,而且也影响到会计思想与会计理论的发展,然而,上述议论却揭示了它们对会计发展所存在的直接影响,并且这种影响是多方面的。从对会计发展产生直接影响的主要文化内容方面讲,当包括语言、文字、书写工具、计量工具、图画、数学等。从教育方面

讲,当包括对会计工作者、研究者综合素质发生直接影响的基础文化教育、道德教育与会计专业相关的理论、技能教育,以及会计专业教育等。以上诸方面对会计发展所产生的基本影响表现为:社会文化教育发展水平,其一,决定着人类的会计思想水平;其二,决定着会计工作者的专业素质与职业道德素质;其三,决定着会计学研究的理论深度与广度;其四,决定着会计方法、手段的先进水平;其五,决定着会计学的传播、会计事业的继承与发展等。一言以蔽之,社会文化、教育发展水平决定着人们对会计学科的认识与重视程度,进而决定着国家与社会对会计的社会地位的确定。

(四) 社会政治、经济制度发展、变化的影响

这一环境要素对会计所发生的影响不仅是重大的、居高临下的,而且这种影响也是具体的,它甚至可以直接触及到会计实务处理方面的某些细节。因此,就此而言,世界上没有真正能够达到统一或一致的会计。由于国与国之间在政治、经济体制及政策方面的差异,表现在会计法制颁行、会计组织机构建设,以及在基本会计理论等方面也必然相应存在一定差异。即使在政治、经济体制大体上相同的国家之间,也能够十分容易地分析、研究出它们在会计处理方式、方法,乃至在制度建设方面的不同之处。从主要方面讲,这一环境要素对会计发生的影响体现在三方面:首先,社会政治制度的变革,决定着这种政治制度下的会计必须相应发生变革,即在会计组织制度建设、会计理论研究,以及会计教育目标确定等方面必须符合这个国家政治制度的基本要求。其次,如果一个国家的经济体制发生变革,那么,这个国家的会计也必然要相应发生变革。就中国的情形而言,计划经济体制支配下的会计与社会主义市场经济体制支配下的会计便存在根本的不同,这种经济体制方面的转变,决定着企业经营机制、财务机

制及会计管理机制均必然发生转变。事实表明，当今中国所颁布的财务会计准则、独立审计准则，以及所出现的股份制企业的会计、证券业会计、物价变动会计、破产清理会计，以及跨国公司会计等，只有在实行社会主义市场经济体制之后才有可能产生。最后，国家的具体政策发生变化，以及某些具体政策在执行过程中发生反复，也会从正反两方面对会计产生影响。

总起来考察，以上四大环境要素对会计所产生的影响，其作用力来自不同的方面，有的来自生产力或生产关系方面，有的来自上层建筑或经济基础方面；有的作用力是从正面发挥促进作用，有的作用力却从反面产生阻力或形成障碍。一般而言，在某一历史发展阶段，由于这四大会计环境要素综合发生作用的结果，在推动会计组织建设、法制建设、思想建设、理论建设、会计方法建设，以及在促进会计工作发展方面，或表现为局部的进步，或在某一方面出现重大突破，或者在这四大会计环境要素作用力一致，均从正面发挥强有力的促进作用之时，便会促使会计的发展出现划时代的变化，出现会计发展史上的里程碑，并推动会计的发展由前一历史阶段进入到新的历史发展阶段。当然，倘若在某一历史阶段，这四大会计环境要素作用力不一致，即在某些环境要素产生促进作用的同时，另外有些环境要素则产生相反的作用，反倒会阻碍这个阶段会计的发展。这时，便一定会在会计发展的历史进程中出现新情况，产生新问题，并向会计学界、会计实业界提出新的研究课题及在某些方面进行改革的要求。这些新课题的研究与解决，并通过改革付诸实施，便又会有效地推动会计学科与会计工作的发展。据此，我们可以作出两点结论：

1. 会计的正面环境要素的影响，决定着会计在某一历史阶段的发展水平，它既是衡量这一历史阶段会计学术水平的重要依据，又是评价这个阶段会计工作水平的重要标志。

2. 会计的正面环境要素还是确定与划分会计发展历史阶段的重要依据。通过它可以借以划定人类会计的发展已经经历过的历史阶段、正在经历的历史阶段, 以及即将进入的新的历史阶段; 同时, 通过它可借以评价某一国家或某一地区会计工作所处的历史阶段, 从而确定此国或这一地区与彼国或那一地区相比之差距, 为落后者寻求进行会计改革历史方位。

研究会计所处环境中的反面要素对会计发展所产生的影响, 是会计史研究中的另一个重要方面。在社会经济发展过程中, 由于客观条件的变化及人为因素所造成的不良影响, 会导致社会经济状况急剧恶化, 最终在一地或一国造成重大损失, 甚至危及整个世界经济的发展。这种情况也会直接或间接影响到会计的发展, 成为促进或刺激会计发展的外部环境要素。而且这类会计环境要素, 并非来自社会发展的正常方面, 而是来自社会发展的非正常方面。在这种情况下, 一方面社会迫切需要会计工作者以“社会经济医生”的作用出现, 在治理这种社会经济病症中发挥作用, 另一方面这些复杂的社会现象的出现, 也使会计工作面临着许多新的问题, 而有效地、及时地解决这些问题不仅会使会计在社会经济与企业经济管理中的再创业绩, 而且也将卓有成效地推动着自身的发展。所以, 人们一直把会计看作社会上的一种十分特殊的职业, 它既可在社会经济风顺发展之际相应得到发展, 并反过来又促进着社会经济的发展, 而又可以在社会经济处于困境之际, 恰如其时、恰如其分地发挥作用, 使社会经济状况从危难中摆脱出来。在本书中, 我们将从两个基本方面来研究这类会计环境要素对会计发展在客观上所产生的影响, 一是从影响社会经济发展的全局的方面来研究, 一是就一些具体的或局部的问题来研究。从影响全局性问题方面考察, 会计环境中的反面要素包括社会经济危机、社会危机等方面, 这些方面对会计的影响作用

大、力度强，通常涉及到会计方面的重大问题；就具体的或局部影响而言，其会计环境中的反面要素包括经济犯罪现象的发生、通货膨胀、“三角债”与企业财务危机，以及企业经营决策失误等。面对这些直接影响，会促使会计加强反映与控制，通过财务会计管理制度变革或改进会计实务处理方法等，达到切实解决问题的目的。尽管会计环境中的这些反面要素会直接对会计工作产生不良影响，甚至在一定时期会影响到会计工作的质量，造成会计信息失真，然而，正因如此，也正好促使会计学者、会计工作者发挥能动作用，及时研究解决这些问题，及时排除所造成的障碍，最终把治理社会、服务于企业与发展自身统一起来。

会计以精确的计量作为核算中应当遵循的总原则，以严肃、认真而周密的工作把握着会计的核算环节，以此确保所产生的会计信息切实、可靠、可信，乃至可以依托。在本世纪七十年代，当通货膨胀现象在世界范围骤然加剧之时，对会计核算与会计信息质量的强劲冲击，迫使会计学界不得不深入展开对这一问题的研究。经过十多年的努力，到八十年代有了研究成果，一方面完成了《通货膨胀会计学》或曰《物价变动会计学》的建设，从理论与实务两方面展开了深入研究，另一方面又促进了会计制度的发展。1979年9月，美国财务会计准则委员会颁布了《第33号财务会计准则公告——财务报告中的物价变动》^[16]，同时，国际会计准则委员会也相应作出了反映，分别于1978年1月和1981年11月发布了第6号及第15号国际会计准则^[17]。其后，其他经济发达国家也相继制定了类似的会计准则。会计学界对这一问题研究，在一定程度上解除了政府与企业在长时期内所存在的困惑与不安，自此，会计工作既开始适应物价频繁变动的环境，也同时在一定程度上改造了这一环境。

同样，随着世界性的经济犯罪现象日趋严重，会计与审计便

担负起政府、企业与公众交付于它们的治理经济犯罪行为的历史使命。围绕清查、审理、防范，以及从根本上治理经济犯罪等问题，不仅会计与审计部门系统建立、颁布了有关会计、审计的法令与制度，并帮助企业逐步完善了内部经济控制制度，而且会计学术界、教育界通过理论、实务与案例的结合研究，产生了一批“查帐学”、“会计检查”、“经济犯罪现象治理”之类的专著及一大批学术论文，从而最终丰富及发展了会计学与审计学的内容，为净化社会经济环境，清理政府与企业内的经济蛀虫作出了贡献。

纵观经济危机现象发生、发展的历史过程及其规律，可以清楚地看到这一现象的每一出现对于会计发展所产生的影响越来越深刻。1929年开始发生于美国的一场经济大危机，在世界会计发展史上出现了十分悲壮的局面。在股票市场上股价暴跌之中，那些“20年代后期繁荣之际争购股票，以求利益的千千万万人被洗劫一空。……那时候，愤怒的公众将一切怨恨都倾注到投资的银行家和那些丧失股票价值的公司身上，在一定程度上也倾注到审查这些公司财务报表的会计师身上。”^[18]此后，这场经济危机便如同瘟疫一样蔓延开来，并一直持续到1933年。在此期间，无数的企业破产、银行倒闭、市场萧条、商品焚毁，美国的国民经济几乎走入崩溃绝境。在1933年，全美工业开工率仅达42%，工业生产倒退到1905年的水平。五年之间，先后有13万家企业倒闭，失业人数达1,300万左右^[19]。在这非常时期，许多职业都因遭受牵连而陷于困境，而会计师们却在社会性求助的呼唤声中显得更为繁忙并具有充沛的精力与对本职业的信心。它们成为政府与公司的座上客，千百万持有股票的公众向他们伸出求助之手，而他们则毅然肩负起社会的重任，在破产清理、证券市场整顿、公司复兴咨询、政府解救经济危机咨询，以及拯救整个社会经济在平安中求得过渡发挥着极其重要的作用。1929年，

面对股票市场行将瓦解的悲惨局面，“美国会计师协会任命了一个特别委员会从事会计准则研究。”1932年该委员会发布了它的研究报告：《会计的基本准则》^[20]。该委员会还直接向纽约股票交易所建议：“股票上市公司的审计说明书应该指出财务报告的编制是否符合‘公认会计准则’”^[21]。这个恰如其时的建设性文件不仅在当时产生了很大影响，而且对于后来会计准则的建设一直起着指导性作用。此外，会计师与会计学者们还在制定两个具有重大意义的经济法律文件——《证券法》（1933年）、《证券交易法》（1934年）中发挥了重要作用。在立定两个经济法律文献之前，由于“纽约州注册会计师协会主席科洛尼尔·阿瑟·卡特（Colonel Arthur H. Carter）及其后来哈斯金斯——赛尔斯公司的常务合伙人与国会的通力合作，向国会提供了大量的证据资料，使国会顺利通过了1933年证券法和1934年证券交易法。”^[22]这两个法律文件的颁行与会计准则的制定及贯彻执行，不仅在挽救美国经济危机中起到极其重要的作用，并充分显示了会计、审计工作强劲的社会建设能力，而且锻炼了一支队伍，造就一批优秀人才，促进了会计、审计工作的自身建设。也正是从这个时候起，美国的会计与审计工作彻底结束了受放任性支配的历史，进入到法制化、规范化工作阶段。同时，美国的会计与审计理论、会计教育也以此作为新的历史起点一帆风顺地发展起来。如果说在这场经济危机暴发之中，由于历史的原因，使公众的怨恨情绪也迁怒到会计师们的话，那么，在挽救这场经济危机的过程中，通过会计职业能力的显示及其会计师们显著的社会工作成效，又很快消除了公众的误解，受到公众的信赖，并在公众心目中树立了会计职业的光辉形象。在经历了这场波及世界的经济大危机之后，全世界的公共会计师都肩负起重大的社会责任，他们受到国家、企业及公众三方面的重视，使这一职业跻身于伟

大职业的行列之中。

以上关于会计环境的论述，是学习、研究会计史的重要理论依据，对任何一个会计历史问题的研究，都必须把这一问题置于历史的特定环境之下。脱离历史背景来研究会计的历史，其结论便难免会失去客观公正的立场，其观点也便难免出现偏颇之处。历史是现实的镜子，而立足于历史环境问题的研究来考察历史现象，揭示历史规律，那么就这一点而言，环境又是历史的镜子。上述可见，探明会计环境问题是衡量会计先进性的的重要依据，伴随着环境的变化，旧日一度起支配作用的会计思想，如果不能适应环境的变化适时发生转变，便会成为落后的会计思想，受这种落后会计思想支配的会计工作也便会处于落后状态，最终便会在社会经济发展中造成障碍，出现会计的反作用。因此，只有注意发现与接受存在于会计环境演进中的新事物，研究与会计相关联的新问题，把握会计思想的历史转换点，方能始终保持会计思想的先进性，进而保持会计理论、会计工作、会计教育的先进性。对于一代会计学者、会计工作者、在各级政府工作的会计人员，以及会计教育工作者来讲，只有把握住会计环境变化中的主导方面，探明会计环境变化的历史规律，方能把握会计发展的历史机遇，迎接新的挑战，也方能成为会计历史发展的推动者，实现会计的发展由前一历史阶段向新的历史发展阶段的飞跃。

三

1984年，受中央广播电视大学的邀请，我撰写了我国第一部会计史教科书——《会计发展史纲》。这部教科书出版后被全国大多数高等财经院校所采用，先后刊印发行达十余万册。不少学校还先后委派中青年教师到中南财经大学进修，返校后承担会

计史教学任务，目前这支队伍已达五十余人。国家教委、财政部、中国会计学会对会计史研究很重视，除将会计史、审计史两门课程列入教学计划外，还批准招收会计史、审计史学方向的博士生、硕士生。中国会计学会还成立了会计史研究组，有计划地开展会计史研究。1987年《会计发展史纲》获国家教委优秀教材奖。

然而，《会计发展史纲》这部教科书当时仅以中央广播电视大学会计专业学员为对象写作的，未曾考虑其他方面的用书问题。加之，由于任务紧迫与时间限制，在写作中只求时速而未求精深，其研究范围尚较为狭窄，专题研究尚缺乏深度，篇章安排局限性也较大，与当今会计史教学与研究已不相符合，故方有重新编撰会计史教科书之举。此外，1988年8月，我出席了在澳大利亚悉尼大学举行的第五届国际会计史学家会议，并在此次大会上以《试论中国会计的历史贡献》作了长达四十分钟的演讲，自此，中国会计史研究受到世界各国学者关注。同时，在这次大会上展出了拙著《中国会计史稿》及《会计发展史纲》，也受到各国学者的关注。1988年9月至1990年1月，日本名古屋商科大学津谷原弘教授将《会计发展史纲》一书译成日文，并分作上下两册由文真堂书社出版，在日本产生了影响。此后，欧美与亚洲其他国家也颇为重视中国的会计史研究成果，中南财经大学会计研究所便是通过在会计史方面所展开的学术交流和参加国际性会议与世界上十七个国家及地区的百余名学者建立了学术关系。在书信来往中，不少会计学者都感到有撰写一部融合中外史实的会计通史的必要，并且这部历史既可为大专生、本科生学习，亦可作为研究生专题教学所用，它既可包容古今中外会计史已有研究成果的精华部分，揭示世界会计历史的发展规律，又可把历史、现实与未来的问题贯穿起来加以研究，使会计史的研究具有

一定的深度与广度，为当今世界的会计教育、会计理论研究、会计改革服务，也为推动未来的会计发展服务。这便是作者撰写这部四卷本《会计史教程》的另外一个动机，也是确定这部书创作格局的重要原因。

四

一部会计发展史表明，自有天下之经济，便必有天下之会计，经济世界有多大，会计世界也便会有多大。一部会计发展史还表明，自从有了国家，国家便离不开会计，会计工作牵系着国家之兴衰，政权之安危；自从有了企业，企业便离不开会计，会计事关企业经济之起落，经营之成败，乃至企业的发展速度与规模；自从一夫一妻制家庭的建立，家计便成为治家理财之重要组成部分。当今，随着世界经济一体化，世界是将成为一个包罗万象的巨大经济实体，为此，会计已必将成为全球性文化交融、汇流中的一个重要部分，它也必将走出国门，步入世界，并毫无疑问将成为对未来国际性信息化社会、信息化经济进行控制的支柱。

英国著名哲学家弗朗西斯·培根（Francis Bacon）曾讲：“历史使人明智，诗歌使人灵秀，数学使人周密，科学使人深刻。”^[23]对于全世界的会计学者、会计教育者、会计工作者，乃至会计事业的领导者来讲，步入规模宏大、金碧辉煌的世界会计文库，观察会计世界星移斗转、气象万千的风云风月，探本求源，抚今追昔，记取教训，揭示规律，便可以明智理事，耳聪目明，在学业、事业上将会有更大的成就。美国现代著名的预测学家约翰·奈斯比特（John Naisbitt）曾讲：“预测未来最可靠的方法就是了解现在。”^[24]对此，我们认为为了现在就必须了解过去、研究过去，以在重大会计、审计问题研究中，形成历史、现实与

未来一体化研究格局,以在会计的发生、发展时空关系上铺设一座坚实的桥梁。

这部书不只是用文字重现会计的历史,而是为着揭示会计的历史发展规律,并通过历史问题与现实问题结合研究,探明未来会计发展的方向。从会计史教育方面讲,可借用史学研究者的一论断:“史学将提供给人们其他学科所不能给的两个概念:一是全面的概念,另一个是必然的概念……”^[25]正是从这一点出发,我们认为会计史是会计知识的海洋,会计思想的宝库。是会计文化中的文化,会计理论中的理论。

注释:

- [1] 吴兢:《贞观政要·任贤》或见《新唐书·魏徵传》。
- [2] 《战国策·赵策一》。
- [3] 《马克思恩格斯全集》第23卷。
- [4] A·C·利特尔顿:《二十世纪以前会计的发展》序言。
- [5] L·科昌:《阿克顿论历史学》第一章。
- [6] 阿克顿:《致〈剑桥近代史〉撰稿人函》,《现代史讲座》1906年版。
- [7] 鲁迅:《华盖集·答KS君》。
- [8] 杰弗里·巴勒克拉夫:《当代史学主要趋势》前言部分。
- [9] 郭道扬:《会计控制论》。
- [10] 马克思:《资本论》第二卷。
- [11] 郭道扬:《会计发展史纲》第一讲。
- [12] 郭道扬:《现代会计发展的大趋势》,《财会探索》1990年第1-6期。
- [13] 郑积源:《现代技术革命发展初探》,《科技日报》1987年1月12日。
- [14] [15] 杰弗里·S·阿潘等著:《国际会计与跨国公司》第二章。
- [16] [17] 弗雷德里克D·S·乔尹等著:《国际会计》第五章。
- [18] 《早期注册会计师与证券交易委员会之间的一些交道》,《会计史杂志》第六卷,第一号。
- [19] W. W. 克勒等编:《克勒会计辞典》。
- [20] [21] [22] J·迈克尔·库克:《公众的信赖与职业的荣誉——写在英国注册会计师协会诞生100周年之际》。
- [23] 转引梁宗巨著:《数学历史典故》序言。
- [24] 约翰·奈斯比特著:《大趋势——改变我们生活的十个新方向》前言。
- [25] 郭圣铭:《历史教育的重大的意义》,《历史研究》1985年第2期。

第一讲 会计的起源

史学研究者认为：“任何科学必须从它所处理的题材开始处开始。”^{〔1〕}就会计史研究而言，如果不以它的“源头”或“发端之时、之地”作为研究的基点，那么，会计史学的研究便不会是完整的、科学的，因此，追根探源既是史学研究者首先必须去完成的一个重要课题，也是任何一门学科的深造者须得掌握的一个重要问题。

会计与会计学科的历史源远流长，它的历史起点可以追溯到人类的史前时期。在中国、巴比伦、埃及、印度、希腊，以及在世界上其他古老的国度里，其会计的发展都经历了这样一个时代——人类社会的原始计量、记录时代。正因为人类的会计有着它闪闪发光的历史起点，因而，方造就了它光辉灿烂、万里鹏程的未来。

第一章 会计思想与行为的起源

数量观念是原始思维活动中的基本逻辑观念之一，尽管这种观念在最初还显得十分微弱，然而，在史前时期，原始人所采用的计量、记录方式与方法，却孕育着数学与会计的萌芽形态。计数思想萌生于与生产、生活相关的事务，它既是客观实在演进到一定阶段的需要，又是这个客观实在在人们思想与行为上的反映。正如恩格斯在《反杜林论》一书中所指出的：“和其他一切科学一样，数学是从人的需要中产生的；是从丈量土地和测量容积，从计算时间和制造器皿中产生的。”自然，人类的原始计量、记录思想萌生于当时的客观实践，并随即在这种思想的支配下便产生了人类最早的会计行为——原始计量、记录行为。

第一节 会计思想、行为产生的历史动因

人类最早的会计思想、会计行为究竟是怎样产生的？它萌生于史前时期哪一阶段？对于这两个基本问题的回答，在会计学界存在着两种不同的认识。一种观点认为，一有了人类的生产行为，便随即产生了人类的会计行为；另一种观点则认为，**人类最初的会计思想与会计行为是社会生产发展到一定阶段的产物。**

如果按照第一种观点来确定人类会计思想、会计行为的起源，会计的历史起点当发生于旧石器时代初期（约自 300 万年前

——十万年前)^[2]，我们认为这一观点缺乏考古成果证实与立论依据，而第二种观点则符合原始计数逻辑观念起始及其运行的客观实际。以下我们便围绕“为什么说人类最早的会计思想、会计行为是社会生产发展到一定阶段的产物？”这一问题进行具体考证与分析。

一、社会生产发展是人类会计思想、会计行为产生的根本前提条件

人类历史的发生、发展是由人类所进行的生产活动所决定的，社会生产活动决定着人类其他一切活动，自然，人类最早会计思想、会计行为的产生也是人类进行生产活动直接影响的结果。马克思、恩格斯在《费尔巴哈》一文中指出：“我们首先应当确定一切人类生存的第一前提，也就是一切历史的第一前提，这个前提就是：人们为了能够‘创造历史’，必须能够生活。但是为了生活，首先就需要衣、食、住，以及其他东西。因此第一历史活动就是生产满足这些需要的资料，即生产物质生活本身。”^[3]马克思、恩格斯这里所讲人类生存的第一前提是指“生产”，而这里所讲的“生产”又是特指“生活资料的生产”，即与人类生存、发展密切相关的衣服、食物、住房、用具，以及为了生产以上生活资料不可缺少的生产工具的生产。生活资料的生产关系着生命的维持，关系着人类的生存与发展，因此，人们一开始便自然而然地把生活资料的生产作为第一历史要务。为了把生活资料的生产进行下去，为了合理安排生活资料的分配与储备，人们也便自然而然地要去管理生活资料的生产，要去合计生产、分配、储存等事宜，于是，围绕着管理生活资料生产和分配的计量、记录行为便发生了。由此可见，正是因为有了生产活动才逐步完成了由动物向人的转变，产生了人类社会；正因为为了维持

生存与发展，人类一开始便把生活资料的生产放在首位；也正是因为社会生产活动发展的需要，才促使人们自觉地关心劳动成果，进而促使人类计量、记录行为的产生。根据上述分析，可以作出如下结论：

(一) 只有在人类生产行为发生之后，才有可能产生人类最早的会计思想、会计行为。换言之，如果没有人类生产行为的发生，便不可能有处于萌芽状态的会计行为——原始计量、记录行为的发生；

(二) 社会生产是推动人类原始会计思想、会计行为产生的第一历史动因，是原始会计思想、会计行为产生的根本前提条件。具体分析这一问题，还应注意如下三个基本观点：

1. 原始计量、记录行为的发生是社会生产发展之必然结果；
2. 原始计量、记录行为的产生又是人们为维护生存与发展，对生产、生活进行管理的客观需要；
3. 原始计量、记录行为的产生也是人们参加社会生产实践的结果。

二、维持人类生存的基本生活水平是衡量原始会计行为产生的基本前提条件

事实上，并非一有了人类的生产行为便立即产生了原始的计量、记录行为，原始计量、记录行为是社会发展到一定阶段的产物。论及原始人为了维持生存问题，恩格斯还在《家庭、私有制和国家的起源》一文中指出：“根据唯物主义观点，历史中的决定性因素，归根结底是直接生活的生产和再生产。但是，生产本身又有两种，一方面是生活资料即食物、衣服、住房，以及为此所必需的**工具的生产**；另一方面是**人类自身的生产**，即种的蕃衍。”^[4]解决人类自身生产问题，其间经历了一个漫长的历史演

进过程，如从考古成果中去寻找结论，这最终又是通过三个关键性转变实现的。

（一）在蒙昧时代的低级阶段由古猿向人的转变

在此阶段，原始人以自然界的现成食物——果实、坚果、根茎维持生活，夏日栖身于树，冬日居于洞穴之中。死亡与饥饿的威胁终年相伴，人吃人的现象经常发生。根据马克思的认识，处于蒙昧时代低级阶段的原始人，“还是半动物式的，在自然面前无能为力的‘自然主体’，其最初的活动仍然是‘自然的’生产。”^[5]尚未有由人进行的生活资料生产，人类的生存与人种的繁衍还无法得到保障，故人类最初的会计思想、会计行为——原始计量、记录行为还根本不可能发生。只有在经历这个阶段之后，完成由古猿向制造工具，并使用这些工具进行生产活动的人的转变，方能进入人种繁衍基本上得到保障的阶段。

（二）在旧石器时代的初期，由“自然主体”向征服自然的“生产主体”的转变

人类的生产行为是从制造工具开始的，制造及使用工具是原始人区别于其他动物的一个根本性的标志。人类学会制造工具起始于蒙昧时代的中级阶段，即旧石器时代的初期^[6]。在这个时期，人们在同自然界作斗争的过程中，逐渐把石头加工成粗糙的石器，用这种通过加工之后带刃的石器掘取植物的根茎，或者用于打击野兽，以取得维持生活的食物。这种粗制石器的出现，意味着人类进行生产活动的伊始，它表明人类最终已脱离半动物状态，而转变成为征服自然的生产主体的人。

当然，原始人应用自己制造的工具从事生产活动，从形成到发展也经历了一个相当漫长的历史过程。在旧石器时代初期，“被加工的石器，其人化的程度极低，几乎和天然石块相差无几。”^[7]故在一个相当长的历史时期内，其生产水平处于极其低

下的状态，通过生产所获物品远远不足以维生，依然在很大程度上依赖于大自然。这样，在没有生产剩余物品及缺乏食品储备的情况下，饥饿依然时常威胁着人们的生存，食人之风依然盛行。我国人类学家曾根据北京人头骨上遗留的伤痕，提出了处于这个历史时期的北京人“有食人之风的见解”^[8]。这种因生存所迫而产生的人吃人现象，也为世界其他人类学研究者所证实。恩格斯也曾指出：“近代科学已经肯定证明：吃人，包括吞食自己的父母，看来是所有民族在发展过程中都经历过的一个阶段。”^[9]自然，人种的蕃衍便无法得到保障，在人类自身的生产还无法正常进行的情况下，人类思维活动范围既无实践基础考虑计量、记录问题，更无可能、无必要出现这一行为。

（三）在旧石器时代中晚期（距今约十至二、三万年），人类逐步摆脱了对自然的依赖，开始进入定居性及生产型经济发展阶段

随着人类的智慧在劳动生产过程中的不断提高，人们逐步学会通过改进生产工具，以改善自己的生产、生活条件。自此，人类进入考古学划期中的旧石器时代的中晚期^[10]。这个时期的主要变化在于：

1. 生产水平的提高

在旧石器时代的中晚期，尽管人们的生产活动依然以采集、狩猎为中心，然而，人们却通过生产技术的改进，使社会生产力不断得到提高，由此不断提高了人类征服自然、改造自然的能力。

（1）石器打制技术与磨制、钻孔技术的发明应用

这个时期，在以往直接打制制造石器的基础上，采用了间接打制技术，出现了许多不同类型的石器。如丁村人所制作的砍砸器、刮削器、小尖状器，以及大棱器等，比以往北京人所使用的

石器要进一步；峙峪人使用的石器除砍砸器与尖状器之外，还以石镞、小石刀、斧状刮削器为工具，这些石器又比丁村人进一步；而山顶洞人的磨制石器制作不仅采用了磨制与钻孔等较为成熟的加工方法，而且石器种类增加，使用效果好，这些又比丁村人、峙峪人要进步。

(2) 新式狩猎工具石球和弓箭的发明应用

这些新式工具对于猎取较大动物具有一定杀伤力，这使得猎物获取数量大量增加，在肉类食品方面开始出现食而有余。

(3) 骨器与角器工具被广泛采用

在旧石器时代中晚期，铲式、锄式骨器，以及三棱尖状骨器的使用也促进了采集生产的发展，使采集收获数量有了增加。同时，类似骨锥、骨针之类器具的发明、使用，又在以兽皮制衣方面起到重要作用，人类御寒的能力增强了。

(4) 摩擦取火方法的发明应用

这个时期火的使用对生产的发展与人类生活的改善都起到显著作用。它既扩大了生产的范围与增加了食物的来源，也改变了人们进食的方法，促进了大脑的发达。

2. 生活水平的提高

由于旧石器时代的中晚期生产水平的提高，相应带来了人们生活水平的提高，人类生存发展有了保障，这是人类发生重要转折的一个时期。

(1) 采集、狩猎与渔业的发展使生产物逐渐有了剩余，并最终有了较多的剩余

在此阶段，所采集的果实等植物类食品与肉类食品已食而有余，人们渐自学会了储备食品与分配食品的方法，从而基本上消除了人吃人的现象，使人类自身的生产得以正常进行。如处于旧石器时代晚期的欧洲滨冰川区的人们已把剩余的肉储藏在洞库

内，为了能做到较长时间储藏，他们还采用了腌制、晒制及冰藏等方法，甚至还把从动物身上取得的脂肪存放在野兽膀胱里或用兽皮制作的袋子里。再如原苏联境内的沃龙涅什骨村人除善于在洞穴内储藏肉类外，还有储藏猛犸象骨的专门储藏室。此外，中国的山顶洞人也在洞内开辟了专门储藏食品的仓库，并有较长时间储藏食品的方法。

(2) 狩猎经济的发展，野兽皮毛用而有余，人类衣皮得到保障

在这个时期，兽皮已能满足人们保暖的需要，人们开始在兽皮缝纫加工方面进行改善，于是在衣着上很快便有了明显的进步。根据从欧洲出土的用猛犸象牙制作的雕像考察，居住在那里的人们已有比较成形的皮衣、腰带与皮帽。中国的山顶洞人在分工中已由妇女负责缝制衣服，在穿着上有了很大进步。吃与穿方面的基本保障，为人们思维活动能力的进步创造了条件。

(3) 居住条件的改善，人类已能够过上比较安定的生活

在前苏联境内的骨村人已居住在一个 600 平方公尺大的房间内，住宅内有九个灶坑，不仅用于取暖、干燥房间，而且还用于加工颜料。此外，在这个大房屋的周围，还有许多呈环状分布的窑洞，它们是存放剩余物品的储藏室。在中国山顶洞人所住的洞内，也区分为洞口、上室、下室和下窖四个部分。上室为住所，下室为墓葬区，下窖则为储藏食品及其他物品的地方，考古学者称其为“仓库”^[11]。安定的生活与较为固定的生活范围，便逐渐形成了人们对固定住宅进行规划的思想与行为，这也为进行计量、记录思想与行为的萌生创造了条件。

(4) 装饰物品的出现，人们追求装饰的行为，标志着人类生产、生活水平的提高及其文明程度的提高

在旧石器时代的晚期，中国的峙峪人已通过把石墨磨光并钻

孔做成卵石状的装饰品^[12]，在山顶洞人居住地所发现的钻孔的兽牙串系在一起多达 120 枚，在钻孔处还涂抹上了红色的赤铁矿粉^[13]。正如考古学者所指出的：“装饰品的发明是有条件的。它产生于人们爱美观念形成之后和物质生活较有保障的时候。”^[14]装饰品通常还是由多个部件组合而成的艺术，人们最初都不倾向使用单独的一个，而一开始便习惯由一定数量的单件组合而成的装饰品，这表明在艺术性物品创作观念形成的同时，已同数的观念产生相适合了。

上述可见，人类最早的计量、记录行为产生的历史动因，首先取决于生产发展水平，而衡量生产发展水平的基本标准则是生产剩余物品的出现，人类正是在有了生产剩余物品这个客观事实的前提下学会了储备，并学会了对储备物的管理；其次正是由于社会生产发展到足以维持生存与发展的水平，或是足以保障人类自身生产正常进行的水平，故方能围绕剩余物品的合理分配与保障这些物品能在一定时间内维持人们的不断需要这些问题，萌生了人类最早的计量、记录观念与行为。

第二节 史前时期计量、记录行为产生、发展的历史演进阶段

恩格斯在《家庭、私有制和国家的起源》一书中，根据美国考古学家、原始社会历史学家路易斯·亨利·摩尔根（L. H. Morgan）关于人类社会的划期，并根据社会生产发展水平和生活水平这两个衡量标准，对人类的史前时期的各个阶段作出了精辟分析。恩格斯的分析与论断，是我们考察人类社会会计思想、会计行为起源的重要依据。

恩格斯指出：“摩尔根是一个具有专门知识而想给人类的史前史建立一个确定系统的人”。“在三个主要时代——蒙昧时代、野蛮时代和文明时代中，不说，他所研究的只是前两个时代，以及向第三个时代的过渡。他根据生活资料生产的进程，又把这两个时代中的每一时代分为低级阶段、中级阶段和高级阶段。”^[15]恩格斯根据历史唯物主义与辩证唯物主义的基本原理，在《家庭、私有制和国家的起源》一书中，对人类社会的史前各阶段，较之摩尔根作出了更为科学的论述。以下我们以恩格斯和摩尔根的划期与理论为依据，结合我国考古成果与考古划期，列出简图，并按照图中的顺序（见图1-1），参照国外相关史料，考证人类的会计思想、会计行为在史前时期演进之历史阶段及其基本表现。

一、会计的历史起点：简单刻记与直观绘图记事阶段（旧石器时代中晚期）

在生产剩余物品出现以前，原始部落的生产与分配活动尚处于极其简单的状态，部落里的领头人仅凭靠头脑记事或者说在心内筹划，并通过语音与手势表达的配合，达到处理有关事项的目的。人类学研究者认为，语言与手势是人类最早使用的两种符号，其中“语音是思维最理想、最有效的符号。”^[16]尽管人类最初通过语言（语音的符号系统）及配合的手势来达到传递信息的目的，然而，这种表达与表现方式还根本不具备人类最早的原始计量、记录行为的基本特征。

在距今约十至二、三万年的旧石器时代的中晚期，由于生产剩余物品的出现，原始部落里的经济关系随之复杂化起来。为了组织生产活动与合理地分配物品，以及有目的进行食品与其他物品的储备，这时单凭头脑记数记事及其默算已无法进行下去，仅

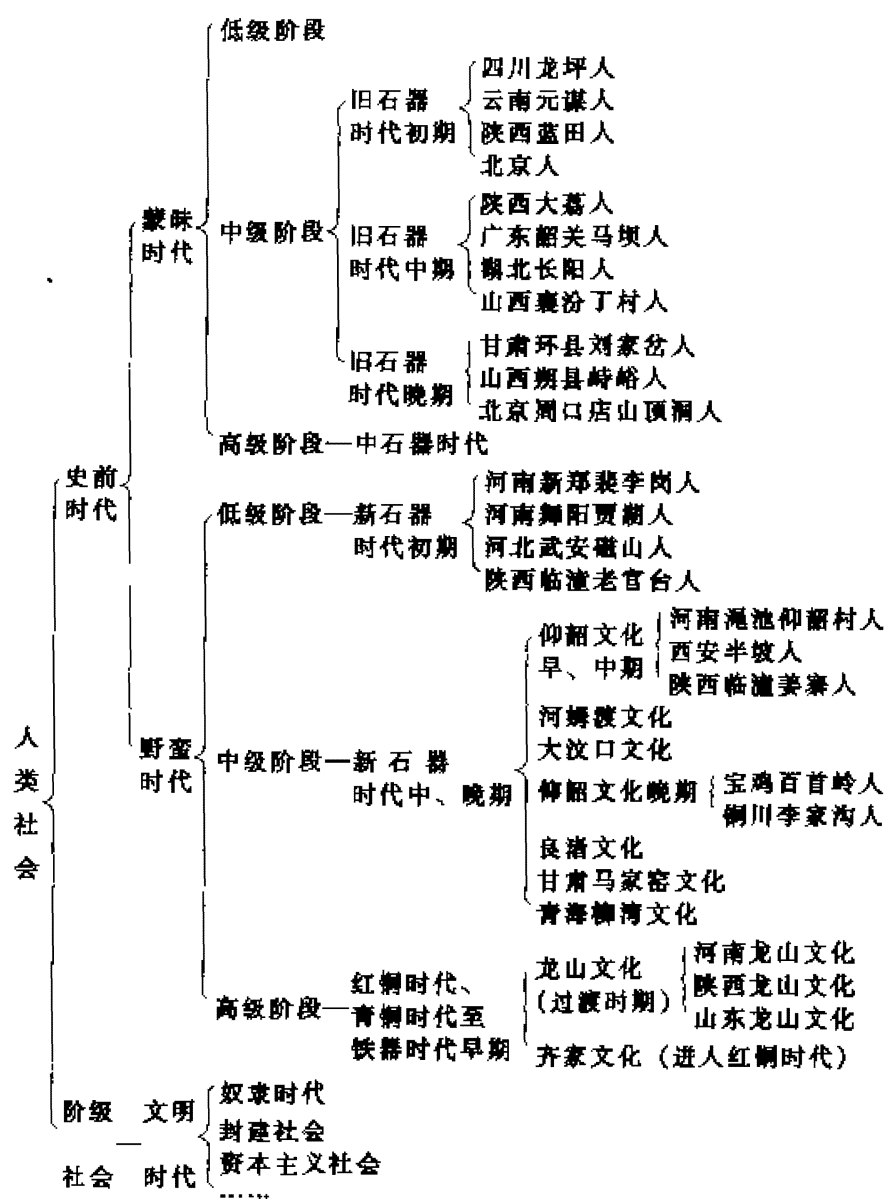


图 1-1 人类社会划期与考古发现对比参考图

仅依靠语言与手势的配合也无法达到正确传递信息的目的。这样一来，客观现实迫使人们不得不在头脑之外的自然界去寻找帮助进行记事的载体，以及进行计量、记录的方法了。

“人类实践活动的动作结构来源于自然界的客观形式结

构。”^[17]原始人最初的数量观念的表现方式便具有极强的直观特性，一方面是他们进行记数与记事决不脱离具体的事物，另一方面他们也必然是在其所处的环境之中去寻找可以帮助自己记数、记事的载体。就分布于世界各地的民族而言，“不管文化的种源和地理环境如何，在自己的发展中总会碰到极端相似的物质的和精神的需要，总得为满足这些物质的和精神的需要而采取同一的生产方式。”^[18]事实上人类最初在寻找进行计量、记录的载体方面也是这样，如用石子与石片，如用角骨与骨片，再如用山洞里的石壁与树干等等，只要能随手取得，简便易行即可。在旧石器时代中晚期，所采用计量、记录方式、方法也总是在两种方式之间选择，一是采用简单刻记方式或方法，一是采用直观绘图记数、记事方式或方法。

（一）简单刻记方法

简单刻记或曰简单刻划是原始人最初所采用的一种计量、记录方法。他们通常以坚硬的石器为刻具，在石片、石子、骨片，以及树木躯干之上，或刻划出一排排单线条的浅纹道，或在树木或在木板上刻出若干重复的缺口，形成通常只有刻划者自己可以体会出来的或是代表着一定数量的标记，或是记载某项事物的标记。从考古发现中可见，大多数的刻划线条与所刻缺口都是平行排列的，并含有一种具体数的概念。从数的认识及对记数的认识规律方面讲，无论原始人最初所作刻记符号简单到什么样的程度，然而，它都标志着人类已发现并应用了“数”。那一条一条的刻记符号总是在人的最初认识上表现为一个单元，更确切地讲表现为单一的个体，而许多个体的平行排列便代表他们最初要认定下来的一种“数”，甚至这个“数”已是在个体基础上的组合。正如英国史前考古学家科登·柴尔德（Cordon Childe）教授所讲：“在一切情形之下，人类都在数计实在的东西——例如捉到的鲑

鱼、羊栏里的羊、织品中的线等等。一个旧石器时代的猎人或一个新石器时代的牧人所必须记住的那些简单的总数，可以在一根竿子上刻些缺口来记载。”^[19]在个体基础组合而成的这个“数”，正是人们在生产、分配、储备上要得出的一个结论，有了它方能对经济事项作出具体处理，达到管理的目的。所以，我们讲“数”的发现与简单计数方法的产生是人类最早的伟大发现之一，是人类进步的一个重要标志。

“在物体上刻痕记数，最迟在旧石器时代晚期已经出现。”^[20]处于旧石器时代中期的法国的尼安德塔人已在一块小板上横划着一些相当宽的红色带形纹，当然，这种带形纹是否已是一种计量、记录符号，还有待今后作进一步研究。在法国考古中可以作出初步判断的是发现于南部奥瑞纳村（Aurignac）的在一根幼年狼的胫骨上的刻痕。狼骨上的刻痕累计五十五道，前一组刻痕为二十五道，后一组刻痕是接着刻下的，为三十道，中间有一定距离。考古学家断定这块狼骨上的刻痕距今大约已二至三万年，正是旧石器时代晚期的作品，考古学上称其为“奥瑞纳文化”（Aurignacian Culture）^[21]。据狼骨刻痕研究判断，这些刻记“也许是记录猎物的数目。”^[22]

在中国山西峙峪人遗址，“发现几百件有刻纹的骨片，有的刻着直道，数目多寡不一，可能是表示数目的。”^[23]对此郭沫若也曾讲：这些骨片上所刻划痕迹，“如果确属人工刻划的符号，那就使我们联想到传说文字发明以前‘结绳记事’，‘契木为文’，都不会是无稽之谈，而是人们实际生活需要的产物。”^[24]同一时期，在甘肃刘家岔遗址发现了“刻纹的鹿角”^[25]，而且无独有偶在山顶洞人遗址处也发现了具有同样情形的鹿角刻记^[26]，在鹿角棒上刻下那些弯曲或平行的浅纹道并非装饰性质。就这些已进入母系氏族社会初期阶段的部落里的生产发展与生活改善情况来

分析，鹿角棒刻记之用途也很可能在计量、记录方面。

自然，简单刻记是最为简陋而又十分便当的一种方法，随手便可以刻划出这种单线条的符号。一根线条可能就是某一事项的一个单元，如果不止一个单元便会再刻出一根线条，如此等等，这便是人们最初极其简单而又贫乏的计量、记录思维活动。尽管正是这样的情形才真正符合当时的实际，然而，也正因如此，面对这些线条一直使考古学家们困惑不解，在下结论时往往处于动摇不定之状态。

（二）直观绘图记数、记事方法

以绘图的表现方式反映经济事物的数量是旧石器时代中晚期与简单刻记并存的一种计量、记录方法。由于原始绘画者抽象思维活动能力的局限性，他们在绘图表现方式上反映出一种顽固忠于自然原型的写实性。通常他们面对所要表现的事物，绘形绘色，不厌其烦，一丝不苟，力尽其详，故我们称其为“直观绘图记数记事方法”。大自然是千姿百态、丰富多彩的，当时生活在地球上各个地方的原始人所处的环境与经历的不同，使他们在选择计量、记录方式与方法方面也不尽一样。不少部落以狩猎维生，故他们一般采用绘图的方法反映狩猎收获物。如法国的罗尔特人在他们居住的山洞内所绘制的“鹿群泅水过河图”^[27]便是以捕获驯鹿为背景的。罗尔特人所处山洞靠近河边，每当驯鹿越冬迁徙泅水过河之时，他们便乘机进行捕杀，以储备大量的过冬肉食品。法国的康巴尔人在考古学家称之为“康巴尔洞”中所绘“山羊和马图”，以及西班牙阿尔塔米拉人在居住的洞内所绘“洞顶动物图”^[28]，也反映了同样的事实。尤其是阿尔塔米拉人所绘制出来的单个的，并带有色彩的牛、猪、鹿等动物形体，一个个栩栩如生，惟妙惟肖，完全忠实于自然，充分显示了创作者的写实能力。

在中国峙峪人遗址中，也发现在骨片上绘图记事的情形，有的图反映了人们捕获羚羊，有的图反映了捕获落网的鸵鸟，大都真实地反映了当时的狩猎活动^[29]。直观绘图记事的表现方式在其后若干年的岩画创作中还充分得到反映。早在公元前三世纪，《韩非子》一书便有凿刻脚印岩画的记载。公元五世纪，中国北魏时的地理学家酈道元在《水经注》一书中也具体描述了内蒙阴山地区所创作的岩画。新中国建立后先后发现岩画一百多处，大部分在偏远山区的少数民族地带，这些岩画也大都具有写实性，其中有一部分也与绘图记数、记事相关。从全世界考察，尽管分散于世界各地的岩画写意内容十分复杂，但我们从国际岩画委员会对岩画研究的大量成果中，可以发现有一部分岩画从不同侧面反映了经济方面的内容。正如柴尔德教授根据对史前时期大量绘图记事现象的分析研究所得出的结论：“旧石器时代的雕刻与绘画，并不是一种神秘的‘艺术冲动’的表现。……却不是专门为了寻求那种乐趣，而实是为的一个严肃的经济目的。”同时，他还更为明确的指出：“艺术家在黑洞中画一支野牛的事，既然如此确凿，则在外边的草原上，有一支供他的同人宰食的活野牛之事，也必会同样确凿。”^[30]这确实是完全合乎当时人们逻辑思维的一种动机。

（三）旧石器时代中晚期计量、记录方法发明、应用之意义

1. 简单刻记与直观绘图记数、记事方法的产生、应用，标志着人类最早会计行为的产生，是人类会计工作的历史起点。

2. 从原始人在直观感觉支配之下对实物数量关系的探索性认识与对记数、记事所采用的具体处理方式、方法可见，人类会计的起源与人类数学、艺术的起源存在着十分密切的历史渊源关系。

3. 在原始人进行简单刻记所刻划出的线条与极其简单的几

何形状中，在原始人用于记事所绘制出来的图画中，已显现着人类对文字创造的深刻内涵，也可以讲它已是现代人类所用文字形成的历史起点。在线条型符号及图画符号的基础上，逐步演进为数码、图画文字，再进一步演进便产生了象形文字，再往后便继续出现了各国、各民族风格迥异、千姿百态的文字。正如李景源博士在《史前认识研究》一书第二部分所指出的：“文字是语音的符号，只有当某种视觉符号指示语言符号时，它才转变为文字。”当然，正是在人类最早会计思想演进及指示之下，才产生了人类最早的计量、记录符号，而这种计量、记录符号又是其后原始数码乃至文字产生的基础。由此可见，会计与语言、文字的产生也存在十分密切的历史渊源关系。

二、刻符记事与抽象绘图记事阶段（中石器时代至新石器时代）

在蒙昧时代的高级阶段，即考古学上所讲的中石器时代，是由打制石器的旧石器时代向磨制石器新石器时代的过渡性阶段，与这一时期生产发展水平、生活水平提高相适应，原始计量、记录方法也处在一种过渡性转变阶段。进入新石器时代（野蛮时代的低级至中级阶段），则是原始计量、记录方法演进应用的关键性阶段，在此阶段集中体现了人类在史前时期所创造的文化成果，它把原始计量、记录方法推进到成熟阶段，并为原始社会末期计量、记录方法发生变革奠定了基础。

（一）计量、记录方法进展的基本原因

从中石器时代起，人们便注意到通过生产工具的改进，以获取更多的收入。进入新石器时代（距今大约一万年左右）之后，人类已以新石器取代传统的石器，并逐步从单一的采集与渔猎生产活动中摆脱出来，在农牧业生产方面取得重大突破，从而把母

系氏族社会经济推进到繁荣发展时期。

1. 新石器时代社会经济发展的主要进步

(1) 生产性农业、畜牧业的产生与发展

“农业是在一万年前后出现的。”^[31]这时，母系氏族经济的发展，人类分布的地区日益扩大，人口数量日益增加，采集与渔猎型生产活动已无法满足人类发展的需要，于是人们在定居形成的稳定生活中渐渐经过摸索，发明了以栽培农作物为基本特征的农业与以饲养牲畜为基本特征的畜牧业。同时，生产工具也围绕着农耕加以改进，形成了新石器时代的特色；农牧业的发展又使定居生活进一步稳定下来；而农牧业收获物品的大量增加，又使得储备物品在数量及品种上都复杂化起来，促使人们不得不进一步考虑管理上的问题。

(2) 渔猎捕捞技术的改进与渔猎收获物的增加

在这个时期，不仅弓箭的使用得到改进，而且复合性工具石矛、骨矛及竹矛等器具的投入使用，使狩猎成效更加显著。在捕鱼方面使用了骨质鱼钩及石质网坠，使捕捞也卓有成效。这些都进一步丰富了食物的来源与增加了储存的数量。

(3) 皮革加工技术与能力的提高，原始纺织手工业的出现

在新石器时代，皮衣已成为人们日常的装着，不仅缝纫技术提高，而且在皮衣上佩带着装饰品。此外，从考古发现的陶质吊线纺轮、穿孔骨梭及其他织机零件，以及布纹器座、布纹陶片可见，原始纺织手工业已经出现，麻制品进入人们生活领域。尤其到新石器时代晚期，人们已学会养蚕，纺织品也渐渐进入人们生活领域。这些不仅显著提高了人们的生活水平，而是促进了原始经济关系的发展。

(4) 陶器制造手工业的产生与发展

农业的发展是带来制陶手工业产生与发展的重要原因。陶器

用具的发明不仅是人类利用火的加工作用改变了自然物的化学性质，并以此造就了与大自然相关联的各种器皿，而且在制造陶器的过程中通过对自然界坚硬果壳形态的摹拟及对竹木形体的模仿，以及对其他物体自然纹饰与人工纹饰的参照性利用，从而引发了人们对较为复杂一些的计量、记录符号的创造，并将其中相当一部分计量、记录符号保存在陶器之上，在客观上能使其流传千古，保存至今形态基本不变。正是从这一点出发，我们可以讲，在新石器时代，在制陶手工业产生与发展过程中，既显示了这个时代光辉灿烂的陶器文化，也展示了在原始计量、记录方法方面的突破性进展。

（5）原始交换关系的萌芽

柴尔德教授在《远古文化史》一书中讲：由于某种原因，可能会引起的一种无规定的“商业”，人们通过这种“商业”，使物品走得很远很远。他认为，地中海的贝壳之所以会出现在波希米亚和德国南部新石器时代的坟墓里，正是由于那种偶然性的“商业”所造成的。在中国，传说中的神龙时代（母系氏族社会末期）也有关于原始交换关系发生的记载：“日中为市，致天下之民，聚天下之货，交易而退，各得其所。”^[32]事实上考古发现也证实了这一点。这种原始交换起初限于在邻近部落之间发生，交换的方式是以物易物，数量较小，发生次数也较为稀少。到新石器时代中晚期，交换范围有了进一步扩大，交换的物品种类也相应增多。如西安半坡村人与临潼的姜寨村人所使用的碧玉坠，便有“可能是从交换取得的。”^[33]至马家窑文化发展时代，可以看到交换在更远的地方进行的情况，“在柳湾 M45 中发现海贝，在 M91 中发现石贝，在 M345 中发现骨贝，在 M503 中发现蚌贝。这些不同质料的天然的和人工制成的各种贝的存在，反映贝是财富的象征，起着原始货币的作用，这是交换发展的反映。”^[34]同

样，在国外考古发现中，在“史前的葬地和村庄里，外来物品越来越多，这提供了一个肯定的证据，证明孤立状态逐渐被打破了。红海和地中海的贝壳，在埃及的新石器时代村庄里，已经记载上了，稍后，埃及那些坟墓里面的东西，又有了增加，首先是孔雀石和松香，继之有了琉璃和黑曜石，更往后，又出现了紫水晶和蓝宝石，……须知孔雀石须从西奈或是努比亚的东部沙漠地运来，松香须从叙利亚或南阿拉伯有森林的山上运来，……。”^{〔35〕}如此等等，在苏末，在俄属土耳其斯坦的安诺等地大量的外来品都有惊人的发现。交换在距离一个部落很远很远的地方发生，人们的经济思想与经济行为走向更为广阔的领域。并渐渐形成一个较以往任何时候都要复杂的经济圈，而这个经济圈又是由较为复杂的经济关系构筑而成的，最终便自然而然导致计量、记录思想、行为乃至具体方法上的变化。上述事实向我们揭示了一个十分重要的历史性结论：交换对于原始经济与原始会计都是一个极其有力的刺激要素，它既促使史前经济逐步实现由野蛮向文明的转化，也同时促使人们在经济计量、记录方面逐步由萌芽形态朝着它的形成、生长时期的转变。

总起来考察，上述五个方面标志着人类在新石器时代一场深刻经济变革的发生。通过这场经济变革，促使这个阶段的生产力迅速得到发展，它不仅促使人类的生活水平得到显著提高，而且使原始社会人们所采用的计量、记录方法进入到第二发展阶段。

2. 新石器时代人类在生活水平提高方面的变化

这个时期生产的迅速发展，已不仅仅是剩余物品的大量增加问题，而是人们食品结构的改善，食品质量提高，以及衣着质量、住房质量、日用品质量的全面提高，这些都从总体上提高了人们的生活质量。

(1) 劳动收获比较稳定，贮备物品数量增加，质量提高

在西安半坡村遗址中，考古“发现的窖穴共有一二百个，多密集于居住区内和住房的周围，平均每层有四个窖穴。”^[36]尤其是“到了晚期，不仅窖穴的数量大大增加，形状也显得多样化，而且体积一般都比以前大，不少的窖穴底面直径，已经接近两公尺。”^[37]这些足以证实当时人们不仅已有了妥善储备大量粮食的能力，而且也表明人们管理储备物水平的提高。

(2) 食品的种类增加，加工方法有较大改进

在此阶段，人类的饮食进入粮食与肉食兼用时期。同时，与主食品相配合的小食品和蔬菜也进入人们的生活领域。由于碾磨加工方法的发现，又提高了粮食类食品的质量，并增加了主食的花色品种。这时，人们不仅直接用火烧烤肉食，而且用陶器制品进行烹饪，这样做不仅增加了人们的食欲，也提高人们进食的营养价值，进而在促进人类大脑发达方面起着重要作用。

(3) 人类衣着与居住条件的改善

在新石器时代考古发现的遗址中，骨针、骨锥的发现是大量的、普遍的，这表明当时缝纫已相当发达。同时，从“临潼邓家庄遗址第一期文化的陶缸附加堆纹上印有细密的布纹，每平方公分经纬线各为十根”^[38]的这一发现可见，用纺织品制作的衣服已出现。这种衣服是用麻布制作而成，先用纺轮纺成麻线，再用织机织成麻布^[39]，这已是在部落内部形成的一种较为先进的手工业，它的出现与陶器制造的出现具有同等重要意义。仰韶村人不仅身着衣装，而且头戴帽子，形象较以往大为改观。

新石器时代人们已学会在地面盖房，改变了以往的穴居生活方式。在平地已形成村落，对村落中的房屋布局也有了考究，如住房面积大小，房屋与房屋之间的距离都有初步的算计。如半坡村人居住地，总面积约为五万平方米，在上而分布着四、五十座房屋。其中，有举行氏族会议的大房屋，有面积约为四、五平方

米的氏族成员房屋，另外还专门有储藏物品的房屋。再如姜寨村人居住地，是以一个面积约为四千平方米的广场为中心，周围盖有八十至一百二十平方的方形大房屋五座，而在这种大房的周围又分布着十至二十几座小房屋，从而形成了由五个建筑群构成的，并拥有一百多座房屋的大村落。

值得研究的是，无论是衣帽穿着的改善，还是房屋建筑，乃至村落的布局，都与计算、筹划能力相关，并可以在一定程度上体现出人们对数的认识水平。

综上所述，伴随着生产力的提高，生产分工关系的形成，生产剩余物储备数量增加、品种增多，以及原始交换关系的发生，不仅显著提高了人们的生活水平，而且造成了经济关系的日趋复杂化。复杂的经济关系又相应增加了人们管理生产、安排生活的难度，从计量、记录方法应用方面讲，既产生了新的问题，又提出了新的要求，并促使人们必须正视新的问题，去解决新的问题，以求进一步的发展。

（二）新石器时代人们改进计量、记录方法动机之分析

人类的原始会计思想、会计行为的产生绝非天降之物，它的发展也绝非取决于人的主观意识，而这种思维活动的来源在于客观环境，在于人们对社会经济环境的认识。只有有了正确的认识，才会产生相应的动机。

1. 管理生产活动之动机

“人类的生产活动是最基本的实践活动，是决定其他一切活动的东西。”^[40]进入新石器时代之后，面对逐步复杂化起来的经济环境，氏族长（一般由部落里年老妇女担任）不仅要在成员中明确进行分工，在相关事务环节之间进行协调，而且要在事后进行检查。如对于狩猎活动，猎人必须向氏族长如实报告获取猎物的数量，而氏族长也必须对全部落负责，针对报告进行清点、检

查与核实。在这件工作做完之后，氏族长还必须随即考虑到这些猎物的分配与储备问题。为了合理进行这项工作，氏族长便须围绕具体的数量进行筹划，而筹划活动的具体进行过程便是计量、记录方法的具体应用。所以，我们讲在新石器时代，管理生产活动之动机是人们改进计量、记录方法之根本动机。

2. 管理生活之动机

在新石器时代，在部落的氏族长主持下所进行的简单的平均分配方式，已不是一种简单的思维活动过程可以解决得了的问题。这是因为，围绕生活安排问题，不仅把生产、分配、消费乃至原始交换紧密地联系在一起，形成了一个较为复杂的思维活动过程及其筹划程序，而且这时对于生活的安排，也是多方面的，既要考虑吃、穿、用、存问题，又要考虑加工、制作问题；既要考虑生育与养育问题，又要考虑丧葬安排问题；既要划算各种储备食品可供食用多长时间，又要考虑对各种储备物的日常管理问题。如此等等，氏族长仅凭简单的刻划符号已根本无法应付得了。因此，她们不仅需要像部落里的猎人那样，通过在竹竿上刻下一些缺口来记下各种猎物的数目，而且还需要创造一些能反映多种所记事物的数量及多种名目的计量、记录符号，以便正确筹划生活事宜。由此可见，为安排好、管理好氏族部落成员们的生活，是促使新石器时代人类会计思想、会计行为进展的另一动机。

3. 管理物品交换之动机

尽管上述所讲在邻近部落之间，甚至与较远的一些地方所发生的以物易物的交换关系尚处于萌芽状态，交换物品也仅限于各部落里略有剩余的物品或特产，然而，这种交换行为的发生，却对当时人们的思想产生了很大的影响，这是因为，人们在考虑以其所有，易其所无的交换过程中，为了部落共同的利益，必然要

认真考虑以本部落多少数量的某种物品去交换另一部落里多少数量的某种自己所需要的物品才较为合算，这中间便自然而然存在着数的量度与比较问题。同时，在交换发生之后，部落里的主事者或由主事者指定的其他什么人，还须得将换回物品的数量记录下来，以便进一步考虑这些物品在部落里成员之间进行分配及其储备的问题。所以，我们讲，为管理原始的交流活动是促使这一时期人们的原始会计思想、会计行为进展之另一动机。

在新石器时代，由于管理生产、分配、交换与消费的客观需要，促使人们逐步去认识并最终发现客观上存在着的数的概念，而将这种发现付诸于实践，便又集中体现在计量、记录符号的创造方面。通过计量、记录符号的应用，又随即形成了会计萌芽时期第二阶段的计量、记录方法。从这一阶段的历史事实中已清楚的表明，人类的会计思想、会计行为之演进，来自人们对经济进行管理的实际活动过程之中，而人类发明创造的计量、记录符号与方法又正是为着管理经济、安排生活，并且是为着促进经济发展服务的。

（三）新石器时代计量、记录方法演进、应用状况

在以往的考古研究中，仅把一些用于经济事项计量与记录的符号，认定为原始文字或古算术中的原始数码，基本上未把它作为一种与会计起源相关的计量、记录符号对待，故可以讲这确实是一个被忽视了的问题。事实上正是由于经济上的动机而导致原始计量、记录符号的创造，而服务于经济管理方面的需要才是应用计量、记录符号及其方法之目的，而无论是数学的表现方式，还是文字的表现方式则只是手段。以原始计量、记录方法的应用作为会计发展的历史起点，并以此作为数学、文字、会计在起源阶段关联之点，由此我们可以看到，在往后的任何一个历史时期，有关会计方面的任何一项记录，总是由文字与数码组合而成

的，文字的表述明确了会计记录的性质，而数学的应用及其表述方式则是最终确认会计信息量与质的关键所在。可以讲，这便是人类在征服大自然的创世之初，围绕对经济、对生活的管理问题，所表现出来的一体化创造成果。

1. 刻符计量、记录法

刻符计量、记录法，又称之为刻记记事法或符号记事法，顾名思义这种方法是采用一套刻划符号来表现所记经济事项的数量，它们既帮助头脑记事，为备忘之需，最终又可据以合理处理生产、分配、交换事项，以及妥当安排剩余物品之储备。

(1) 新石器时代早中期的刻符记数

在这一历史时期，世界上发现最早的刻符记数实物是在非洲乌干达与扎伊尔交界处的伊尚戈渔村所发掘的一根记数刻骨，考古学家称其为“伊尚戈骨头”（Ishango bone）（见图 1-2）。据鉴定，这根记数刻骨为公元前 8500 年伊尚戈人的作品，按考古学划期当属新石器时代早期。

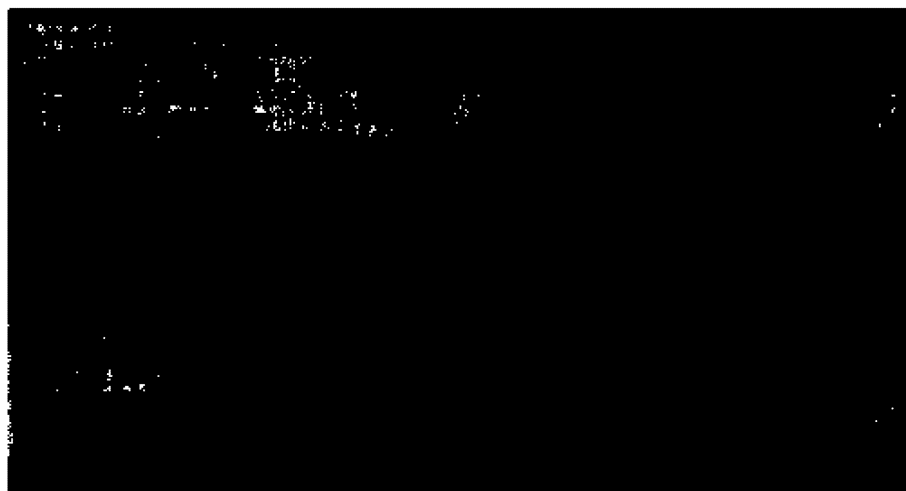


图 1-2 非洲“伊尚戈骨头”上的刻符记事^[41]

这根骨头的一端镶嵌着一小块石英，为手柄部位。手柄上刻着三排线纹，其中第一排所刻线纹为 11、13、17、19，第二排所刻数为 11，21，19，9，第三排所刻数则为 3，6，4，8，10，5，5，7。这些数究竟表示什么，学者们在分析研究中说法不一，但有一点都可以确认，这就是说“伊尚戈骨头”一定与记数相关，并且是一种表现某物或某事的数的记录。在新石器时代早期便出现这样的刻数，并表现出一种对数的识别与计量的较高水平，实在是一种奇迹。

根据中国的考古成果加以分析，与旧石器时代中、晚期所采用的简单刻记方法相比，在新石器时代早、中期所采用的刻符记数法之基本特征与进步主要体现在以下四方面：

①一整套计量、记录符号的创造

由较为复杂经济关系的出现所引起的各种计量、记录符号的创造，仅仅解决了与反映、表现的对象相适应的问题，而经过筛选之后所形成的一整套计量、记录符号才方能解决与所反映及表现对象之间的相关性、连续性与准确性问题，这是原始计量、记录法取得实质性进展的一个关键。

在新石器时代早期已发现相当一部分刻划符号，如河南舞阳贾湖遗址（距今约 8000 年左右）^[42]，陕西西乡李家村遗址（距今约 7000 至 8000 年以前）^[43]，陕西华县老官台遗址（公元前 5800—5000 年）^[44]，以及甘肃秦安大地湾遗址（距今约 7355 年左右）^[45]等处都已发现各式不同的刻划符号，在大地湾与陕西临潼白家村等地还发现了一些彩绘符号^[46]。这些符号笔画多，形体各异，并在这一地带出土具有普遍性，其中的一部分作为计量、记录符号较以往进步明显，作用也很大。

到新石器时代中晚期，由于母系氏族社会经济的高度发展，一整套的刻划符号被创造出来，并被普遍采用。现今考古发现较

为完整的一套刻划符号，大体集中在陕西关中地带的仰韶文化区内，其中又以西安半坡村人与临潼姜寨村人所应用的刻划符号具有代表性（见图1-3、1-4）。在半坡村遗址发现的一百一十三件黑陶刻划中，共计有三十二种刻划符号：

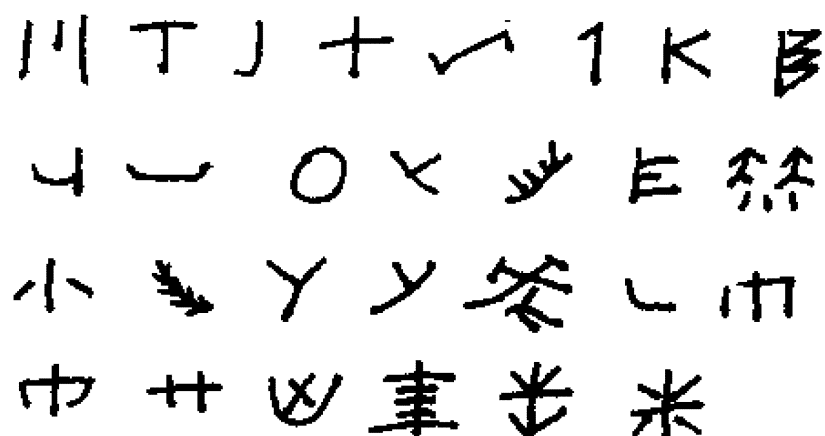


图1-3 西安半坡村人所作刻划符号^[47]

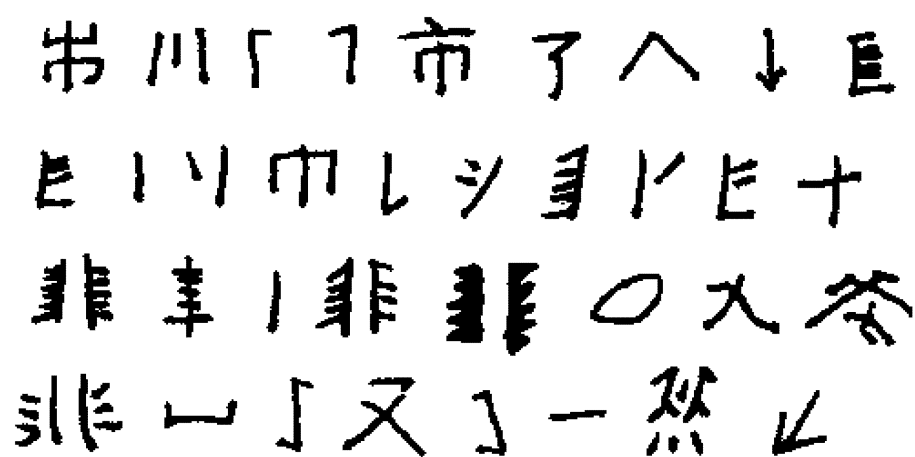




图1-4 临潼姜寨村人所作刻划符号^[48]

在上述刻划符号发现之后,又先后在陕西境内的宝鸡北首岭、长安五楼和铜川李家沟等地发现不少类似的刻划符号。

以上两图所列示的这一地区所使用的刻划符号在不少方面具有共性。其一,这些符号中既有数字刻符,又有模仿事物形态的象形刻符;其二,两图中绝大部分的刻划符号与当时的生产活动及人们的生活密切相关,如“”为“矢”之雏形,“”为捕鱼所用“叉”之雏形;其三,已有了较为成套的数码创造,如关中三万平方公里范围内通用的数字为|、||、|||等,这些数字并为后世沿用^[49],而据考证“×”为五,“+”为七,“|”为十,“||”为二十等^[50]。如果将这个时期所创造的数码与后来的甲骨文联系起来加以考证,又有一些学者认为关中地区仰韶文化刻划符号中的|、||、|||、×、+、八已与甲骨文中的一、二、三、五、七、八等数字写法相同^[51]。可见,这是人类的原始计量、记录时代在计量、记录方法应用方面所发生的一个具有重大突破意义的历史性进步,它为人类萌芽时期会计的演进创造了最基本的条件。

②刻划符号在一定区域内使用的一致性及其规范化趋向

从考古发现中可见,此时不仅在部落内部所使用的刻划符号已大体上约定成俗,趋于一致,而且在关中共约三万平方公里范围之内,对许多刻划符号的使用也趋于一致,有的是在刻划方式、方位上相同,有的是在数码类刻划符号使用方面相同,另外还有一部分符号是在使用上完全相同。尤其是用于计量、记录的数码在刻划与摆列上几乎是一致的,反映出人们对数的形体及其涵义认识上的一致性,这种趋同的认识是人类会计思想发展史上的一个具有划时代意义的进步。

有些象形的刻划符号由于来源于对某种植物生长形状的模拟,故这类模拟类刻划符号在更为广泛的范围内产生了一致性。

如这个时期中国关中人所作刻划符号中的“𠄎”与同一时期两河流域苏美尔所作刻划符号在形体上完全相同，只不过苏美尔人是用这种符号表示大麦，而关中人则是用这种符号表现另外一种植物而已^[52]。

总之，一方面由于部落之间往来关系日趋密切，故久而久之在刻符记数、记事方面便产生了相互影响，并最终以为较为进步的方法取代较为落后的方法，以至在许多方面趋于一致；而另一方面，正是由于在刻符记数、记事方面取得一致，为部落间的进一步进行经济交往带来了很大的方便，从而使人们体验到在刻划符号使用上一致的优越性，这种感受又最终落实到对刻划符号的改进方面，以进一步趋于一致。由此可见，有关会计方法应用中的一致性、适用性及规范化的问题，是人们在最初的经济交往中便已经认识到的一个问题。

③刻符记数、记事法的创造、应用对人类语言、原始文字、原始数学所产生的促进作用

刻符记数、记事法的创造与不断改进，其趋动力在于原始经济的发展，而语言、原始文字、原始算术的发展其趋动力亦在于原始经济的发展。然而，在同一根源之上产生出来的刻符计量、记录方法，正是由于经济方面的动因，它对语言、原始文字、原始数学的产生、发展在客观上形成了一种不可低估的促进作用，这是我们在研究、学习会计史中必须正视的一个问题。正如李景源博士所指出的：“任何一种文字的发展总是形先音后，即先有‘形’字，后有‘音’字。”^[53]事实正是如此，从考古发现中可以看到，正是由于许多刻划符号的出现，随后便有了语言与文字方面的进步，就文字而言，起因于经济面出现的刻划符号正是后世文字诞生的基础。事实上，考古工作者发现在“仰韶文化的刻划符号中有部分和甲骨文相同或相近。”^[54]已体现了在刻划符号与

甲骨文之间客观上所存在的中华民族文字的承袭相传关系。此外,在同一时期从埃及出土的一些陶器残片上的刻划符号可见,其刻划方式、形体表现及其排列方法也大体上形成一定规律,这是“古埃及人在发明文字以前”^[55]所采用的简单记事方法。

④数码符号的创造与计量、记录经济事项目标的明确

在刻符记事方法出现的最初阶段,人们便开始探寻数的概念及表现或显示这种概念的方式,最后在大自然的启示之下,渐自创造了最初的一批数字刻符,并随后将其与所记事物联系在一起,使计量、记录方法产生了实际功效。从图表三与图表四中所列示的半坡村人与姜寨村人所使用的刻划符号中,已可以看出一种简单的拼合计算关系,如“𠂔”这个刻划符号实际上是由“𠂔”与“川”拼合而成的,这种符合在两地均有使用,说明它具有有一种实在的含义,可能也表明已存在一种相加的关系。再从考古学者对古埃及算术探源中所作出的研究结论,他们认为,在原始计量、记录方法与原始算术之间总是维系着一根经济纽带,正是这根纽带的存在,一开始便把刻划符号与古算术紧紧关联在一起。学者们还指出:“古埃及的数学的基本特点是实用,是在解决日常生活的实际问题过程中产生和发展起来的。如土地的测量,谷物和其他实物的计算和分配……都构成了古埃及数学的起源和归宿。”^[56]事实上,在现已发现的古埃及纸草文献的例题中,所计量的大都是具体实物,而极少是抽象的数字。从经济上讲,这些实物算例,与其说是一些算例,倒不如说是某种帐目的计算草稿。正因为用于进行原始计量、记录的刻划符号与原始数学在反映原始经济、记载经济事物中具有一定的功能,故我们讲,在人类文化发展史上及在人类经济发展史上,原始会计与原始数学都是人类最古老、最伟大的创造之一。

(2) 新石器时代晚期的刻符记事

史学家们认为：“大约在五千年前，黄河、长江流域的民族部落，先后进入了父系氏族公社时期。”^[57]具体讲大体上包括山东的大汶口文化（约公元前 4500 年—前 2500 年）、仰韶文化晚期（约公元前 3745 年左右）、浙江的良渚文化（约公元前 3300 年—前 2250 年）、甘肃马家窑文化（约公元前 3000 年—前 2000 年）、青海柳湾文化（约当马家窑文化时期）、湖北的屈家岭文化等^[58]。由父系氏族社会取代母系氏族社会经历了一个较长时期，一般认为，由于以畜牧业与农业分离为特征的第一次社会大分工的发生，自此男子逐步取代了妇女在氏族公社经济中的支配地位，最终形成了以男子为中心的大家族，并且在婚姻关系方面开始由对偶家庭向一夫一妻制家庭演进。

在父系氏族经济产生的初期阶段，生产力水平便有了进一步的发展，不仅有了较为规范的锄耕农业与圈养畜牧业，而且有了以制陶为主的手工业，尤其是在生产工具方面充分显示了农业文化的先进性。此时，由于生产剩余物品的大量增加，不仅以物易物的交换频频出现，而且开始“出现了内含物质价值的媒介物——货币”^[59]，如在乐都“柳湾墓葬中发现蚌、壳、石贝、骨贝”^[60]，这些都已是作为衡量价值尺度的货币了^[61]。上述变化体现了原始社会经济发展中的一个新的飞跃，这个飞跃一开始便促使人们计量、记录思想的变化，并沿着思想变化的新方位去创造一些新的计量、记录符号及新的表现方法，最终促使刻符记数、记事方法达到较为完善的地步，为其后“书契”计量、记录方法的萌生奠定了基础。

大汶口人在陶器上所刻下的符号，已具有象形与会意性质，其中有许多是表示生产工具的，有一些符号又与天象有关，初步显示了人们对生产活动的重视。而根据最新考古发现，在这个时期晚于大汶口文化的马家窑文化，在计量、记录符号创造方面都

有显著之进步。

马家窑文化属于新石器时代晚期文化，它是由仰韶文化演变而来的，故又被称之为“甘肃仰韶文化”。到这种文化发展的晚期，其所创造的符号不仅种类多，形象生动，笔画复杂，而且在数码创造方面有一定突破。现将属于马家窑文化晚期的青海乐都柳湾彩绘符号摘录如下（见图 1-5）。

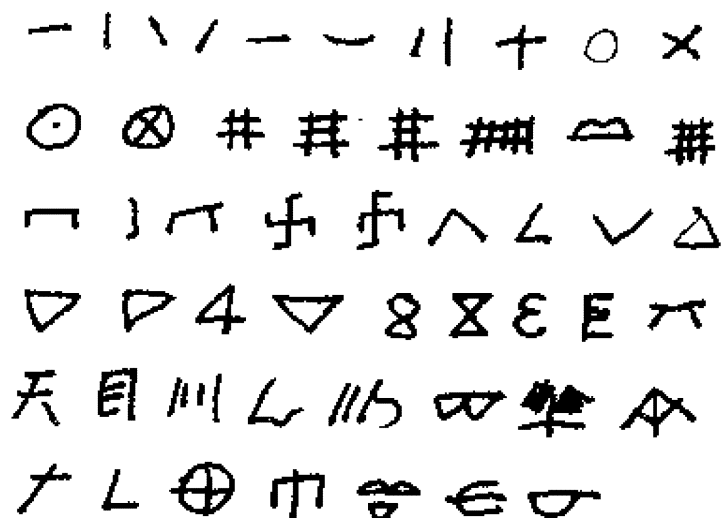



图 1-5 青海乐都柳湾人的彩绘符号^[62]

专家们研究认为：“这些符号似有首部，绝大多数可以归类，只有少数例外，已显示出汉字是在某些符号的基础上发展的结果。……除象形符号外，也出现了一些抽象的符号，如‘天’、‘目’、‘中’、‘人’、‘人’等，和今天的汉字几乎相同。”^[63]从服务经济计量的需要出发，在这些符号中，计数类符号也较多见（见图 1-6），并在仰韶文化的基础上有发展。

据专家分析，“ ”符号的出现已意味着当时人们对数位

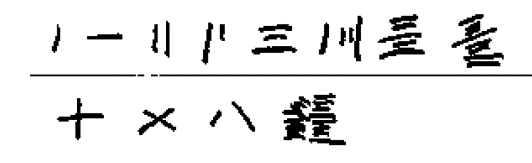


图 1-6 青海乐都柳湾人的数码符号^[64]

的区分，这个符号“有可能表示数目的个、十、百位。”^[65]

由此可见，至新石器时代晚期，原始人所使用的计量、记录符号及其表现方法，伴随着经济的复杂化而相应复杂化了。在此期间，原始计量、记录法与数学、文字、语言为了达到相同的目的而共同得到发展、得到提高。无论如何人们必须把具体的数与所要记录具体事物设法结合在一起，并且尽可能逐步扩大计量、记录的应用范围，让更多的人能看得明白，让这些记录能为管理复杂的经济活动服务。这种反映在原始会计思想与会计方法发展上的进步，强有力地推动着人类向文明时代迈进。

(3) 关于新石器时代刻木记事方法发展的研究

从前文中所引英国史前考古学家柴尔德教授关于“一个旧石器时代的猎人或一个新石器时代的牧人”为了记数在竿子上刻缺口方法的判断，以及考虑原始雕刻存在的普遍性这一事实，刻木记数、记事应当是原始时代人们最便于使用的一种方法。至今之所以在考古发现中未能获取有关这方面的文物佐证，其主要原因便在于这类记数、记事载体易于腐烂而无法保存之故，而这一点也正是至今所发现刻记符号主要集中在陶器残片上的基本原因。然而，刻木记数、记事之法这一最基本的表现方式与方法，可通过人类在文明时代之后所留传下来的史料参照加以研究，以便使我们对这种具有深远影响的计量、记录方法有一个比较清楚的认识。

在中国，除下文中将要讲到的“书契”方法之外，关于刻木记事的记载亦见于其他史书。《随书·突厥传》记载了北方突厥人刻木记事的情况，《旧唐书·西南夷传》也记载了当时我国南方边远地带一些少数民族采用刻木记事的事实。在国外，现保存下来的有古代芬兰人刻木记事的实物（见图 1-7），这件实物现存于赫尔辛基博物馆。



图 1-7 古代芬兰人的刻木记数凭证^[66]

在中国考古发现中最早的刻木记事类型文物是青海乐都柳湾马厂类型墓葬中的骨片（见图 1-8），这些相对而言易于保存的骨片是新石器时代中期的产物，距今约有 5000—4000 年的历史。

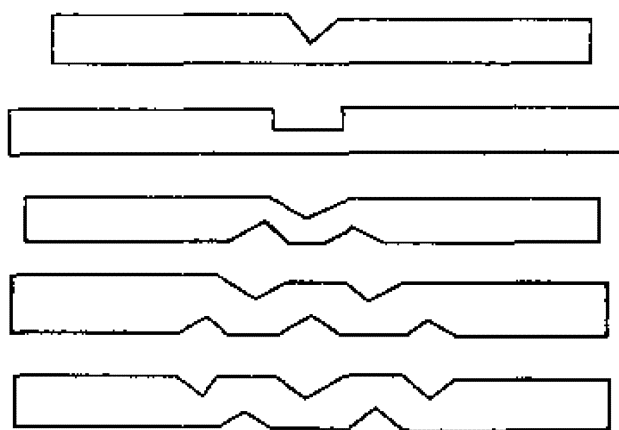


图 1-8 中国新石器时代的记事刻骨^[67]

这些骨片上的刻记大体上有一定规格，缺口大都刻在骨片中部的两边，在四十片骨片上所刻下的缺口数量都在一至三之间。类似于这种的刻骨在西宁朱家寨考古发掘中也曾有过，都是为记数与记事所用，这些发现都证实了中国历史上的“刻木为契”传说。

正如前苏联著名的人文志学家柯斯文（M. O. Kocbeh）所指出的：“落后的部落中间，数学的发展是特别落后的……在这里，我们只是又一次遇到了人类的知识依赖于生产力发展的水平，取决于人类的需要这一规律。在最落后的部落中间，由于它们没有什么可以计数，从而无须计数，所以计数和数目也就当然处于萌芽状态。”^[68]这一结论也正好说明在近代一些地处偏远地带的少数民族之所以还采用落后的刻木记事方法的基本原因。在中国近代，云南的独龙族、怒族、基诺族、布朗族、佤族和景颇族都曾用过刻木或刻竹记事方法^[69]，他们其中的一部分人用于记数、记事的木片或竹片，其方式与柳湾出土的刻骨类同^[70]。如独龙族用刻木的办法登记借贷帐目，凡借钱于人，按所借钱数的多少，在木版上刻上相应的缺口；归还多少，便削去多少缺口^[71]。此外，四川木里县的摩梭人进行刻木记数、记事所采用的刻划符号看起来同我国新石器时代的仰韶人、柳湾人的数字符号及刻写方法如出一辙（见图1-9）。

图1-9中，**0**、**3**、**A**都是记事方位，其他便是从1到10的数码符号。数字依次排列，一律用单线条表示个数，在计数法则与规律性方面显示出数学方法应用方面的进步。这既体现了与原始时代的很大不同，但与考古所发现的数码符号又确实存在类似之处。

在世界近代史上所存在的刻木记帐现象，也并非一概如前文引述中柯斯文所讲的那种规律，也还存在着一种习惯上的原因，或者说受着一种顽固的保守思想支配而产生的一种反常现象。而

0 I	0 II	0 III	0 IV
0 V	0 VI	0 VII	0 VIII
0 IX	0 X	0 XI	0 XII
0 XIII	0 XIV	0 XV	0 XVI
0 XVII	0 XVIII	0 XIX	0 XX
0 XXI	0 XXII	0 XXIII	0 XXIV
0 XXV	0 XXVI	0 XXVII	0 XXVIII
0 XXIX	0 XXX	0 XXXI	0 XXXII
0 XXXIII	0 XXXIV	0 XXXV	0 XXXVI
0 XXXVII	0 XXXVIII	0 XXXIX	0 XL

图 1-9 摩梭人的刻木记数记事符号^[72]

这种刻木记帐的怪现象竟然出现在已进行资产阶级革命将近二百年与产业革命后已将近百年的英国（见图 1-10），这种历史上反常现象便显得更为奇特，故本文在此特作详细评述。

图 1-10 1826 年以前英国财政部刻木记帐示意图^[73]

美国学者托比亚斯·丹齐克（Tobias Dantzick）认为：这块“帐板”（tally-stick）的“谱系也许非常古老。”^[74]，它同一本现金帐一样，在其上刻记着一定英镑的数目。上面的每一小齿代表一英镑，大齿代表十个英镑及一百英镑等等，最终合计起来反映一定总数。面对这种帐板竟在十九世纪初还为英国财政部所用，丹齐克在研究中不得不发出惊叹：“令人奇怪的是，在现代命数法引进之后，这种变得陈旧可笑的英国记帐法仍顽强地保持了若干世纪。”^[75]英国财政部的刻木记帐被废止，是在英国国会把它作为一桩“帐板事件”进行强烈批评之后。在“帐板事件”

处理结束之后，英国著名文学家查尔斯·狄更斯（Charles Dickens）在国会的一次演说中，曾以《行政改革》为论题，进一步对“帐板事件”进行了评说。狄更斯指出：“若干世代之前，在木片上刻齿来记帐的原始方法居然传进了财政部，其帐目的记法就象鲁宾逊（Robinson）在荒岛上记日历的方法。千千万万的簿记员、会计师和审计官们前后继承，因循旧习，而官厅公事仍旧看重这种锯齿木片，仿佛它们就是宪法的支柱一般。”^{〔76〕}狄更斯不仅指出采用这一极其落后方法在于保守，在于专业人员的失职，而且还在于官僚主义衙门所固有的弊病。“到了乔治第三（George III）治世的时候，一些具有革新精神的人提出了质问：既然纸张、笔墨、石板、石笔等发明了，这种陈旧惯例究竟应当顽固化保存下去，还是应该有所改变？这种大胆独创的意见提出后，全国各级繁琐的程序衙门反而更加有增无减。”^{〔77〕}尽管在1826年正式废止了刻木记帐法，然而在如何处理这些堆积如山的刻木帐目档案却又成了问题，到1834年这些堆积在库房里的刻木已经泛滥成灾了。原来按规定财政部应定期将这些帐板送交国会，存放在国会所在地威士敏斯特（Westminster）大街的仓库里，以作为完成财政部向国会的报帐手续。1834年后，国会在处理堆积如山的帐板时，从保密出发，决定秘密加以焚毁。其焚烧的地方定在上议院。由于负责焚烧帐板的人急于求成，把火炉塞得太满，以至失火烧了上议院的壁板，在上议院起火之后又立即祸及到下院，结果把两院都烧了个精光。据狄更斯在报告中估计，其后重建问题，“又需要老百姓多负担一百万英镑的建筑费”^{〔78〕}。

这一历史事件既可以说明远古时代所产生的刻木记数、记事法影响之深远，也充分表明落后的计量、记录方法，或曰会计方法不仅是落后的社会制度、落后的生产力发展水平及其落后的文

化制约与影响之结果，而且也表明即使在发达的经济与先进的科学技术、文化条件下，由于受守旧会计思想的支配，乃至官僚主义组织体制的影响，也会在会计方法应用的某一方面倒退到落后的历史时代。

2. 绘图计量、记录法

绘图计量、记录法是在旧石器时代中晚期人们所应用的直观绘图记事法的基础上产生的，这种方法的历史性进步在于，为了计量、记录的简便易行与易懂便认，将复杂具体事物的形象抽象为简明扼要的图画符号，并最终以图画符号表现经济事项的数量关系，显示计量、记录之结果。

根据柴尔德教授考证，处于旧石器时代的法国的奥瑞纳人与马哥德林人的绘画都是非常具体的，以及把所画的动物一般化。然而，到旧石器时代后期，绘画人已开始改变旧日习惯化的写画方法，他们“只想尽可能用少许几笔，表示出能被认识为一支牡鹿的主要属性来，……简笔写大意，其有效也一如一幅生动的写真。”^[79]当然，这种由人的抽象思维活动的产物，也经历了一个漫长的历史渐进过程，而与后来图画文字切近的抽象绘图记数、记事法则产生应用于新石器时代。

在抽象的图画符号使用之初，新石器时代的人们采用重复刻划或描绘的方法来表现经济事项的数量，如狩猎中捕获了五头鹿，便重复刻划或描绘出五头鹿的图画符号来表现，如果是四支野羊，便重复刻划或描绘出四支野羊的图画符号来表现，如此等等，不一而足。

人类所创造的萌芽形态的文字，相当大一部分起始于绘画，在经历了直观绘图记事阶段之后，便因陆续采用抽象的图画符号，从而形成要进一步的象形符号，而这种象形符号便为其后象形文字的产生奠定了基础。这一演进过程体现了人类思维活动在

征服自然中所取得的进步。事实上“文字意识的萌发本身就表明人类思维力图摆脱实物而符号化的倾向，但在初期它却无法摆脱具体形象的特点。”^[80]在进展到象形文字阶段之后，依旧未能脱离具体事物，譬如埃及的象形文字“就象达荷美的象形文字一样，尽可能形象化的东西。它是一种有意造得象实物一样的文字，旨在用最具体和最真实的方式把有生命的东西、物品和思想形体化，就象是把它们的自然特性贮藏或保存起来一样。”^[81]从中国柳湾发现的许多符号也已可以看出“有些符号还具有若干图画迹象，说明符号脱胎于图画。”^[82]再如史前美索不达米亚的詹姆德娜萨算板上的那些符号，也“主要地是些图画。”^[83]从中国的甲骨文、金文中所夹杂的一些象形字考察，它们中许多便是以某一事物的局部来取代某一事物的全部的物象图画，这种情形也表明了文字最初是从绘画记事演变而来的。此外，类似苏美尔人的楔形文字、中美洲的玛雅文字也都经历过由图画抽象而形成文字的演进阶段。而且值得注意的是，我们可以发现有相当一部分图画符号的创造最初是由经济方面的动机而引发的，又是以绘图记事的方式来显示所要计量、记录的经济事项的数量关系的。当然，不可否认图画是后来文字产生的主要源泉，尤其是象中国这样古老的方块型文字与原始图画之间存在着更加紧密的关系，其中的许多字大都包含着如连环画图一般的含义。然而，应当注意，原始的图画却并非是后世文字形成的唯一源泉，尤其是与后世会计相关的一些数码字，以及与数码字相结合所表现出来的经济事项的记录形态，都在很大程度上与单线条的纵横刻划排列而成的符号相似或相关，而且有相当数量的图画原来是由各种线条组合而成的。

古埃及的象形文字约在公元前 3000 年便已产生，在已发现的出土文物中大都与数的记录有关，数码大体都是抽象的图画演

进而来，其形成过程发生在史前时期。同时，后文中我们将要述及的介于绘图与刻记方法之间的中东原始时期的黏土标志计量方法，也将可以看出绘图记事在原始计量、记录发展阶段的重要作用。

正如柴尔德教授在论及“时间的尺度”这个问题时所讲，“旧石器时代在中部澳洲和北极美洲一直延续到了今日……新石器时代在丹麦，在到 1500 年方始终结。……当英格兰即将产生产业革命时，新西兰的毛利人还在使用光滑的石质工具，还在进行新石器时代的经济。”^[84]同样，在中国已进入现代社会之后，而一些少数民族还在采用图画文字进行记数或记事方法，其对经济管理还停留在那荒远的年代。如我国四川大凉山的耳苏人便曾经历了图画文字的应用阶段（见图 1-11）。



图 1-11 耳苏人应用的图画文字^[85]

在新石器时代，一件直接与绘图记数、记事相关的发明产生了。起初，人们在石子或宝石上刻上某种图形，作为一种具有魔法力量的符“篆”，后来人们把这种刻好的图形压到柔软的黏土之上，又认为是魔法的施行。往后，人们渐自学会在一个陶器罐

口部放上一团湿润的黏土，然后再在黏土上加上符“篆”的印记，便认为这个印记已成为储存于陶器罐里所装某种物品的守护神，谁若破坏了这个印记便会受到魔法的惩处。事实上到后来这种所谓的魔法便起到“印章”的作用，如加盖上这种“印章”就便成为取得财产和确定所有权的手段。“文字发明以后，它又代替了签字。”^[86]进入文明时代之后，作为符“篆”意义的刻图石子的概念渐渐淡漠了，而作为会计意义的印章的概念则被确定下来，它一直用于至今，而且还将用于今后的若干年代。考古证实这种印章的使用“起源于亚述那些最早的新石器时代居留地。”^[87]后来在中东地区广为流行，成为整整一个时代的特色。应当讲，印章的发明与应用既体现为一种明确财务保管责任与发放责任的方法，又同时体现为一种与“受托责任”密切相关的会计思想的演进。

3. 中东地区的黏土标志^[88]——一种介于刻符记事与绘图记事方法之间的计量、记录法

考古发现不久的黏土标志，展示了远古时代居住于当今伊朗、伊拉克、以色列、黎巴嫩、土耳其，以及叙利亚境内人们所采用的一种计量、记录方式与方法。考古学家发现，那些计量、记录不同农业收获物的黏土标志，最初仅仅存放在一个“黏土壳”内，并被作为一组“帐目”保存下来的，后来人们渐自发现这种计量、记录方法并不成功，原因在于久而久之人们对于这组“帐目”究竟代表何种物品之记录会失去记忆，所以这种“记帐”方式最终被否定了。其后，人们为了有效克服这种弊病，才特意创造出一种符号，用这些符号在黏土封壳上标出所记物品的名目及其它所代表的数量。这样一来，这种黏土标志便把绘画、造型与刻符记事方法有机结合在一起，形成一种以黏土标志为基本特征的计量、记录方法，而标在黏土标志上的计量、记录符号被考

古学家们评定为它是在中东地区出现的一种文字式的记录^[89]。同时，专家们还通过对 8000 个黏土标志的考证，将其分作两类，一类称之为简单黏土标志，它们反映简单一些的经济事项，另一类称之为复杂黏土标志，它们所反映的是较为复杂一些的经济事项。从这两类黏土标志产生的时间方面讲，其历史跨度约当公元前 8000 年至公元前 3000 年左右之间，这种黏土标志计量、记录法将人类在新石器时代所用方法与人类在金属时代所用方法连接在一起，反映了由刻符与绘图记事向“书契”计量、记录方法萌芽阶段的过渡^[90]。

(1) 简单黏土标志所反映的计量、记录方法

中东地区发现的简单黏土标志大约是公元前 8000 年左右的产物，这类黏土标志包括各种球体、圆盘体、圆柱体、三角体、矩型体、锥型体、卵形体、碗状体，以及四面体等^[91]（见图 1-12）。这些几何形状的黏土标志是人们的手工制品，一般在模型造好之后，再置于 600℃ 左右的火炉内烧制而成，故它像陶器一样具有一定坚固性，这是这些用于经济事项计量、记录的黏土标志得以保存下来的基本原因。



图 1-12 中东考古发现的简单黏土标志^[92]

图 1-12 中各式各样的简单黏土标志通过刻划其上的计量、记录符号相配合反映某种经济事项。那些符号种类繁多，有的如数码式的线条，有的是一些抽象的图画符号，有的又显现出早期象形文字的体态。这些神秘的形形色色的符号与形形色色的黏土

物体的配合，便构成具有一定含义的记录，如那种带有环形切口的卵状体用以表示一个“油罐”，带有五条槽线的三角体又用以表示一种金属（银器）^[93]等等。根据著名学者施门特·贝西雷特（Schmandt Besserat）教授对东起伊朗，西至巴勒斯坦，以及包括沙特阿拉伯在内的区域所发现的黏土标志考证，这些标志物有的记录着进行交易的具体经济事项，或是记载某一种货物，或是记录着某一项债务。有的黏土标志还单纯记录着某些物品的数量，如此等等，它们大都与一种特殊的原始计量、记录方法应用相关。

值得注意的是若干个简单的黏土标志，通常被封闭在一个“黏土球壳”之内（见图 1-13），形成为若干能归并在一起的经济事项的集合体，如同某一经济事项的一个“总数”。这种直径约为 10 厘米的球壳，犹如若干年代以后人们为记录某一类帐目的帐簿封面，由于它的包容，以及在其上明确标出的符号，使人随时可以查看球壳内所记的经济事项，并不至于发生错乱。



图 1-13 简单黏土标志中的球壳记录实体^[94]

通过反复考证，研究者们得出这样一种结论，即不同形状的，并标有不同符号的黏土标志一般代表着某一种“帐目”，或是一个黏土标志代表着一个人的“帐目”，记载着关于这个人的

会计事项；或一种黏土标志代表着某一种货物的一定数量，通过它可以使人据以辨别所记的不同货物；或者那些被置于一个球壳之内的若干标志物便是如前所述的一组“帐目”；或在一个黏土标志与另一个相类似的黏土标志之间还存在着一种对应关系。施门特·贝西雷特曾根据出土于犹拉克（Urak）的简单黏土标志认真加以分析，他将一些相关的黏土标志配合成一组“会计记录”，并认为在如下这一组记录中存在对应关系^[95]：

3 个刻记的卵形体——（表示）3 罐油

1 个圆柱体——（表示）1 只动物（绵羊或山羊）

9 个四面体——（表示）9 种公共设施

.....

5 个卵形体——（表示）5 (?)

4 个碗状体——（表示）4 (?) 个小号粮谷量具

1 个三角体——（表示）1 个小号粮谷量具

26 个球体——（表示）26（蒲式耳）粮谷

此外，在一个黏土封壳上还以一种特别的符号作为进行封押的印记，它既表示此壳内所封存的是一组“帐目”，而又表示不可以随意拆封，如未准许拆封而封记又不完整便说明这个封壳之内的记录已有可能失去正确性。有一种情况出现是显而易见的，由于在封壳上既要通过压印的方法作出表示经济事项记录的标志，而又要作出类似印章作用的封押记号，这样便出现因符号与标记拥挤而无法表示清楚的现象，由此人们通常只好用一些抽象的符号来代替，如加上一个圆点“·”等等。那些被加上去的抽象符号便对其后象形文字的产生造成了一定影响，有些研究者认为这些抽象性的符号便是后来象形文字的先驱。

根据刻符法与绘图造型法的结合应用以表现类似后世的“帐目”，以及对若干这种“帐目”的组合方式及其保管方法，由此

完全可以看出处于新石器时代的中东人在计量、记录方法应用方面不仅别具一格，而且从记数与记事的结合方面显示了它的先进性。并且，人们应用这种计量、记录方式开始注意到它的正确性及保证这种正确性所应当采用的认定责任的方式与方法，故由此人们十分明确地把这种处于原始形态的计量、记录法誉称为“黏土标志会计”^{〔96〕}。

（2）复杂黏土标志所表现的计量、记录方法

中东发现的复杂黏土标志大约是公元前 3000 年左右的产物，所谓它的复杂首先是讲它表现为更多、更奇特的形态，如各式各样的器皿状、弯弯曲曲形状，以及各种式样的碗状等等；其次是讲这类黏土标志使用了更多、更为复杂的刻划符号；最后，这类黏土标志还通过打点、穿孔、用线环绕或穿绕，以及采用捆扎等种种方式来表现、反映或组合某种、某一类所要记录下的“帐目”（见图 1-14）。以上这几个方面的改进，有效地克服了简单黏土标志在计量、记录方面的局限性。

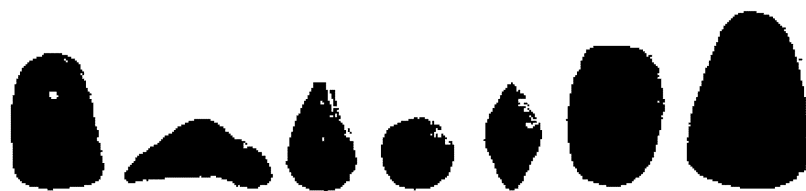


图 1-14 复杂类型的黏土标志^{〔97〕}

当然，复杂黏土标志是在简单黏土标志的创造性成果之基础上演进而来的，在绘画、造形及符号的刻写方式、方法等方面都可以明显地看出一种继承性，在对具体经济事项的计量、记录方法采用方面，亦可以清楚地看到在技术应用方面的延续性。然而，复杂黏土标志所表现出来的进步不仅是突出的，而且这种进步的历史跨度很大，在这个阶段所取得的成果，已直接与原始社

会末期的“书契”方法的萌生相关及类似。具体讲，复杂的黏土标志较简单黏土标志的历史性进步在于：

①复杂黏土标志所体现出来的计量、记录方法已趋于规范。一是它在表现形体上已较为一致，较之简单黏土标志所表现出来的结果易于识别；二是进行刻符记事所使用的刻划符号流畅而明朗，易于较长时期的保存；三是封印与押记较为规则，印章与刻划符号易于区别，已不会误导人们在查看时产生错误；最后，这种标志所反映出来的记录已有一定排列规律，一般性方法已在中东地带约定成俗，通行较为一致。

②对经济事项的计量、记录已有了一定的分类。以往简单黏土标志所列示的基本上是财产类别，如谷物、牲畜、油料、用具等，而复杂的黏土标志的记录已远远超出这一范围，如增加了记录生产某种物品的人工、在交易中所发生的往来事项，以及其他各种劳务方面的记录等。

③计量、记录方式、方法趋于复杂，且具有一定的科学性。如有一些标志已通过用线串连的方式将若干个标志物集合在一起，用以反映一种“不严格的合计”^[98]（参照图1-15）。

图1-15 顶部为封印与标志，下部以一线穿连五个卵形体标志，从总体上反映由五个单项集合成为一个“总数”，如果它所记录的是某项财产，那么其合计之数便体现为这项财产的“总数”^[100]。尽管这还是一种不严格或不确切的计算，然而，仅就其中所体现出来的一种计量、记录思想而言，它都是一种惊人的进步，其影响也将极为深远。正是由于复杂黏土标志所出现的这种进步，才在中东地区产生了世界上最早的单式簿记记录。

考古学家在研究中甚至还认为，在中东人们对复杂黏土标志应用中，已可以看出包含在其中的一种“记帐制度”及事实上已经存在的一个“会计系统”^[101]。英属哥伦比亚大学的理查德·

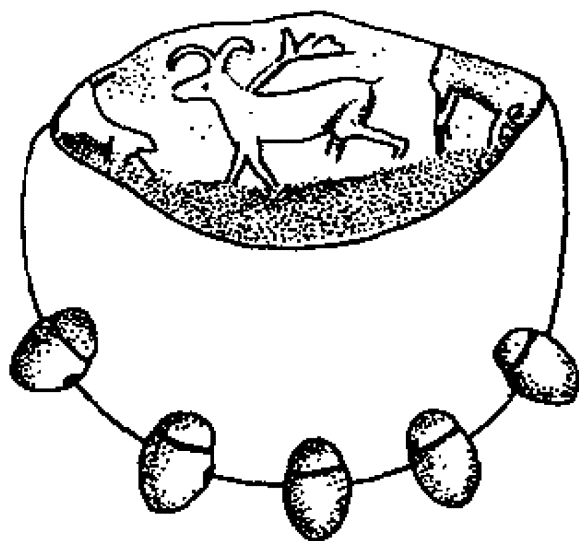


图 1-15 显示某一经济事项“总数”的黏土标志^[99]

马特斯奇 (Richard Mattessich) 教授在较为全面地研究了“黏土标志会计”之后, 还得出一个十分有趣的结论, 他写道: “会计实际上是一门充满着泥土气味的古老科学, 是一门的的确确出生于地球上黏土或泥块家族的科学。”^[102] 这一结论自然是由感而发。而在事实上无论在世界上任何一个地方, 那些史前处于萌芽形态的会计不仅仅是考古学家把它从深厚的土层中挖掘出来的, 而且那些令人费解的记录也总是与石块、骨块、陶器、泥土密切相关。

(四) 新石器时代的计量、记录方法在人类会计起源阶段的历史地位与作用

从距今约十至二、三万年的旧石器时代中晚期, 到人类进入野蛮时代的高级阶段, 中间横贯着距今约一万年之久的新石器时代。在这个时代, 无论在生产力、生产关系发展方面, 还是在语言、文字、算术乃至计量、记录思想与行为发展方面, 均处在一个关键性的历史转换阶段, 它为人类结束史前史进入到文明社会

创造了最基本的一些前提条件。就经济计量、记录思想与方法演进与转换而言，它也是人类会计萌芽期中产生催生动力，最终使会计由萌芽期进入生长期的一个关键性的历史转换阶段。

1. 新石器时代的原始会计信息已成为人类管理生产、生活之必须，人类为了实现管理原始经济这一目标不仅向原始计量、记录工作不断提出新的要求，促使其不断加以改进，而且对这项工作已经产生依赖。

人类在新石器时代，在经济方面进行了一场持久的革命，通过这场旷日持久的革命，社会生产总过程中的生产、分配、交换、消费并立关系的基本格局或曰原始框架已经形成，这种进展已远非旧石器时代所能相比。这时早期的锄耕农业与圈养畜牧业的结合，使人类在村落里过着定居生活，加之制陶及纺织手工业产品的生产，又丰富与改善了人们的生活。围绕多种生产物品的分配、交换与消费问题，部落主管者的思维活动便集中在物品的储备方面。储备的物品种类越多、数量越大，人们的思维活动过程便越复杂。管理储备物的动机也便越强烈，故“储备观念”在很大程度上成为推动原始计量、记录思想及计量、记录方法发展之关键原因，而这种“储备思想”活动又集中在对“储备物”进行具体管理方面，对储备物的管理在当时是迫切的，而影响又是深远的。

(1) 从管理储备物出发，解决生产与消费的合理安排问题。

柴尔德教授指出：“农作物不能一收割进来马上便消费掉，麦子必须予以保藏，并维持食用到下一次收获之时……而每一种作物，都必须拿出一部分来，作为种子。”这样，一方面要“懂得顾虑和节俭”，另一方面又要建造“贮藏的仓廩。”^[103]而完成这一过程，实现人们关于储备思维活动所要达到的目标，便必须以经济的计量、记录作为基础工作，并力求提高经济计量、记录

的工作地位。

(2) 从管理储备物出发, 解决保证生产、生活安排之外剩余物的对外交换问题。

新石器时代的生产剩余物品在较为充分地满足了人类进行简单再生产与全年度消费之后, 已出现跨越年度的储备, 一则出于防止生产物的腐败, 将剩余物品拿出去交换; 二则出于对必要生活品的补充, 有目的去进行交换; 三则为了通过交换, 在村落与村落之间建立起经济往来关系, 因而在此期间交换在不断地扩大, 以致最终“构成雏型商业的基础, 因而导致出第二次革命来(即商业的独立)来。”^[104]这也是促成新石器时代经济计量、记录工作地位提高之重要原因。

(3) 储存思想的深化与行为的发展是推进手工业生产发展的重要原因之一, 由此又相应推进了数学与经济计量、记录方法的发展, 并使这类工作处于重要地位。

据考古学家推测, 由于储存数量的增加及对所储备的食品防水、防腐要求的提高, 促使人们创造了陶器, 进而从陶器容积、造型等方面推进了原始数学的发展, 并由此在计量的长度、宽度、容积、面积等方面逐步有了新的发现, 也相应促进了原始会计方法的发展, 最终使原始数学与会计同时显得日益重要。

(4) 对储备物的管理责任是新石器时代计量、记录方法发展的思想基础, 也是人类最早在经济管理中所体现出来的受托责任, 是人类原始会计思想演进中所体现出来的一个突出进步。

尤其值得注意的是, 新石器时代原始交换关系的发生, 自此, 人类的会计思想、会计行为不再囿于某一部落这个小圈子之内, 而开始将自身置于整个社会经济活动之中。往后, 社会经济无论以怎样的方式向前发展, 它将紧紧伴随其后, 以自身的发展去适应时代的要求。同时, 在原始交换关系进行过程中, 进行经

济计量、记录中所产生的原始信息，也相应成为沟通各经济单元之间的桥梁，也正是因为对经济计量、记录信息的需求成为各部落经济管理活动共同依托，故在新石器时代，计量、记录符号的创造与使用在极其宽广的范围内已约定成俗，出现了规范化的历史趋向。

2. 在新石器时代，为反映经济事项而初步明确了几个计量、记录要素，这是这个时期的原始计量、记录方法开始受到主事者的重视，并能发挥作用的重要原因。

新石器时代所确定下来的几个计量、记录要素，具体讲：一是创造了表达经济事项计量、记录内容的刻划符号与图画符号；二是创造了部分数码，并对数与计数的概念有了初步认识；三是初步通过绘画写意方式明确了数与所记经济事物的关系；四是从中东出土的黏土标志可见，在这个时期的经济事项的处理中分类的意识已经萌生；最后，从加盖印章封存“帐目”来考察，体现出人们已认识到“帐目”记录的正确性对于所记实物的安全保障具有十分重要的意义，由此可以作出这样的判断，即在这个时代，部落里的主事人已从具体的管理工作中领悟到进行经济计量、记录须承担一定的工作责任。

总而言之，如果说在新石器时代的早期人类开始脱离蒙昧状态而进入农业、畜牧业乃至陶器工业的创造时期的话，那么，到了新石器时期的末期，人类却又已经在脱离野蛮状态，创造文明，为向文明时代迈进奠定了基础工程。这个时代的经济计量、记录方法之演进便是人类在野蛮时代已着手创造文明的集中体现，它在为文明时代到来所起到的奠基作用，不仅表现在促使经济之类的“书契”产生这一个方面，而且也反映在为文字、数学、统计的产生的奠基方面。

三、人类进入文明时代前夜原始计量、记录方法的变革——经济“书契”计量、记录方法的产生

进入野蛮时代的高级阶段，人类由石器时代步入到金属时代，这时人们发现了“熔炼铜矿所需的化学方法和各种金属的性质。”^{〔105〕}随即使用红铜制造生产工具，这使生产力得到很大提高。在此阶段，母系制消亡，父权制确立并得到发展。随着家庭组织形式演进至一夫一妻制阶段，财产私人占有现象便出现了。因此，原始社会组织形式、经济组织形式，以及原始社会的生产关系都发生着急剧的变化，一切都表明人类已进入文明时代的前夜了。

在中东进入这个时代的有在公元前 4000 年至公元前 3000 年已进入金属时代的古埃及人，美索不达米亚的苏美尔人、亚述人，以及居住于当今伊拉克、叙利亚境内的原始人等。在欧洲，进入这个时代的有英雄时代的希腊人、古代罗马王政时代的各民族部落、塔西佗时代的德意志人，以及海盗时代的诺曼人等。在荷马史诗《伊利亚特》等章节里，可以看到欧洲大陆野蛮时代高级阶段全盛时期的历史状况。在中国，传说中的炎、黄、尧、舜统治时期也发生在这个时代，从考古发现方面考察，大约从公元前四、五千年起，黄河流域、长江流域，以及珠江流域的一些氏族部落，已先后进入这个时代。如处于河南、陕西、山东龙山文化阶段的人们，以及处于齐家文化演进阶段的人们，都进入到原始社会末期。除中国之外，在亚洲印度河流域的一些原始部落也先后进入到这个时代。

考察世界上文明古国的历史源流，这些国家包括会计在内的光辉灿烂文化，也正是在金属时代的基础上发展起来的。

(一) 原始计量、记录方法进入“书契”萌芽阶段及其发生

变革背景综述

自公元前三、四千年左右人类进入金属时代之后,伴随着人类在农业、手工业、商业各方面一系列发明创造的产生,人类的文化建设也进入到一个新的历史阶段,其中最突出的是文字的创造、太阳历的发明,以及“计算法和衡量标准——一些用新法传授知识的工具和数理科学的工具”^[106]的产生,这些具有关键性意义的文化创造为人类走向文明时代开辟了通道。

1. 父系氏族社会经济发展对原始计量、记录法变革的影响

在父系氏族社会发展阶段,由于农业生产工具的显著改进,馱牛进行耕作技术与风力使用技术的发明,从而不仅有了比较发达的锄耕农业、圈养畜牧业,而且有了以制陶及冶炼为主的手工业。在亚洲、非洲东北部,以及欧洲不少地方,人们已陆续发现了金、铜、银、铅、锡之类的金属,并已有了一定的熔炼方法。在众多金属中,铜的冶炼与应用具有重大意义,尤其是它被用于制造农业生产工具,并以较快的速度取代了原来的石器工具,这不仅使生产力得到很大提高,而且促使人类在物质文化方面发生了很大变化。同时,这个时期男子从渔猎生产方面逐渐转移到农业方面,并成为氏族公社里的主要劳动力,这又直接推动了社会生产的发展。在此期间,耕地面积在不断扩大,农作物生产品种在不断增加,各类作物与圈养牲畜数量也不断提高,从而使剩余物品大量增加,仓储物品数量不断扩大,自然,对财物的管理也变得更加复杂起来。

农业生产的发展又相应推动了手工业、畜牧业生产的发展,饲养家畜成为人们谋生的重要方面,这种情况使得农业与畜牧业进一步发生分离。同时,人们对日用品的需求及对农业生产工具的需求越来越大,这又促进了手工业生产的发展,其结果手工业逐渐与农业发生分离,以至最终成为独立的生产部门。以上几种

生产部门的分离带来了社会经济关系的复杂化。

手工业与农业分工关系的发生及这两个主要部门的分离，其结果又促使原始交换范围的扩大，这时的交换不仅数量与品种增加，而且交换已由近向远地展开。尤其是大部分部落已过着定居生活，这成为交换关系发展的一个重要条件。从这个时期埃及人的墓葬中可见，更多的消费品来自更远的地方，这是运输条件显著改善之结果。尤其是如玛瑙、贝壳之类的被看作是具有神圣意义的物品，它们逐渐“在非洲和亚洲的好些地方，变成了钱币的替代品。”^[107]这是交易频繁发生之后的结果。考察会计发生、发展的历史，交换活动一开始便是一个强有力的促进因素，是会计方法乃至其后会计制度发生变革的重要历史导因。这是因为，一方面交换导致一个部落内部经济关系与管理关系复杂化，它逐步增强了部落主事人对计量、记录事务处理之依赖，进而导致改进计量、记录方法成为一种带有强制性的要求；另一方面，就整个社会而言，交换使得整个社会经济活动复杂化起来，从而使改进与改革计量、记录方法成为社会性的需要，交换双方及至多方只有在计量、记录方面达成共识，交换才会被认为是合理的、划算的，交换也才会继续进行下去，并进一步扩大开来，否则便会形成交换之障碍。此外，在私人占有财产的制度产生之后，改进与改革计量、记录方法又自然而然在维护私有利益方面建立起必然的联系。

2. 私有制的产生对原始计量、记录方法变革之影响

在父权制取代母权制之后，不仅对于家属及亲属之确定“从母系的计算法也改变为从父系的计算法”^[108]，而且更多的或者说更为集中的体现在私人占有财产关系的明确方面。如这时“随着过渡到按男系推算世系，由于一夫一妻制家族的产生，共同住宅便被取消了。”^[109]自此，住房也渐自成为私有财产。同时，对

耕地的占有也相继发生了变化，“耕地起初是暂时地，后来便永久地分配给各个家庭使用，它向完全的私有财产的过渡，是逐渐完成的，是与对偶向一夫一妻制的过渡平行地完成的。”^{〔110〕}自然生产工具亦随之私有化，这样一来生活资料的消费也便最终围绕着家庭进行了，它再也不取决于原来公有的分配。就中国的情形而言，在此阶段一些剩余产品虽然依然作为部落的公共储备，归全体成员所有，然而，那些部落的酋长或军事首领却依仗权势，并采用各种手段将其化为私有，从而将公有财产化为私有财产。在《圣经》上被考古学家称之为史前时期先驱城市的伊拉克，在那里对剩余物品的所有权是以“神”的名誉出现的，它归由寺庙里的祭司集团来管理，事实上这个子虚乌有的“神”，也是化公有为私有的一种手段。值得注意的是，随着商品性生产和家庭手工业的出现，这时家庭也直接进入交换领域，自此，私有制产生的物质基础也就更加坚实了。

财产私有化的现象产生，对社会各个方面的影响是极其深刻的，它在政治、经济、文化等方面都造成了深刻的变化，促进了社会变革的发生，也为通向文明时代开辟了道路。人们，尤其是那些富有的人们，越来越关心他们掌握之中的财产，既关心维护这些财产的安全，而又关心由己支配财产的不断扩大。为此，他们不仅在这些财产上刻划下标志自己拥有它们的特别符号，而且用心去改善计量、记录方法，力求把这些财产的数量记录清楚。在对外进行交换时，由于涉及到财产所有权的转移与交换在数量比较方面的对等，故私有者双方都关注着计量问题，以至改进计量、记录方法成为社会的共同要求，改革计量、记录方法成为全社会的共同行为。当然，对于这个阶段部落里还保留着的那一部分公共财产来讲，为了处理好生产、分配、交换及储备关系，改进原有的计量、记录方法也同样的迫切与必要。

3. 原始社会末期社会文化革新对计量、记录方法变革的影响

正是因为经济与经济关系的复杂化对于经济管理的需要越来越迫切，而握有支配财产权力的人对加强管理的要求也便越来越高，而在此阶段为强化管理其手段集中在两个基本方面，一是建立在新石器时代基础之上的数学方法的推进，二是围绕明确经济事项表现方式方面的文字的演进。

(1) 原始计量、记录法变革的基础之一——数学方法的改进

著名的伊拉克“齐古拉”(Ziggurat)正是原始社会末期具有代表性的建筑与拥有财产权力的象征，那设置于建筑顶部的神龛又显示出“神”的支配权，故考古学家绝非偶然地在那儿发现了世界上最早的文献——“帐单”(又被称作“原始算板”)，在帐单上所刻写下的记数符号，“所证实的，纵不是文字体系，至少也必是记数的体系。”^[111]事实上，这种算板已是文字与数码的结合体，其间贯穿着数的演算与计量关系，正是以数、文字的结合作为显示某种“帐单”的支撑体。在算板上所记已不纯粹表现为数，而更为充分地表现出相加、相减，甚至是乘与除的关系^[112]。而这些数与运算关系、表现方式的明朗化，正是人们从加强经济管理出发才出现的，因而数学的重要发明大部分源于人们的经济动机，而又在很大程度上是由于改进原始计量、记录方法的直接需要。同时，与数码、算法相配合来表现某一经济事物的是计量单位，作为一种公认的符号它反映了会意文字的创造，然而，作为一种计量单位，它又是数学中的一种表现方法。与上述内容相配合的是人们对时间单位的确定，这便是在史前与“帐单”差不多同时存在的“历书”^[113]，这种历书中的历法渐自成为“帐单”要素中的内容之一。凡此种种，数学的这些发明都为计量、记录方法的变革创造了条件，它为原始时代的计量、记录法向文明时代单式帐法的演进开辟了通道。

(2) 原始计量、记录方法变革的基础之二——文字的创造

埃及的象形文字起源于原始公社解体的前王朝时期（公元前4000—前3000年）^[114]，在公元前3000年，在伊拉克及与其相邻近的地区都发现了用文字与数字记载着帐单的泥土板^[115]。考察考古所发现的最早文献，没有比“帐单”更早的物证了，它在一定程度上表明人们已在新石器时代的基础上将符号转化为文字。文字创造动机的一个主要方面是为着明确那些“帐单”的内容，使上面所记“帐目”显得更为明确，更易于人们辨认。象形文字是在图画符号基础上或者说图画文字基础上通过精减与省略产生的，其再创造之目的旨在使其成为被公认的一定范围内的一种统一的符号标准，这是至今考古学家能读通那些“帐单”的基本原因。史实表明，人类的计量、记录行为与数学的行为的发生要先于文字，这是在苏末与埃及两地所发现的一些习惯记数制度的文件，“比现存最早的文字例证还要古老一些”^[116]的根本性原因。然而，原始计量、记录方法的改进及其他的变革目标的实现，都又最终取决于文字的创造，依赖于文字使这种计量、记录方法从原始形态摆脱出来，并为它的变革创造另外一个基本条件，从而使其进入文明时代。

总而言之，在原始社会末期，在社会经济、社会经济关系及社会文化方面所发生的深刻变化，既对原始计量、记录法的变革提出了要求，要求它最终与其相适应，而又为它的变革创造了一些必备的条件，使它的变革得以最终取得成功。

(二) 原始社会末期的计量、记录方法与变革中经济“书契”方法的萌芽、产生

世界上著名的一种原始计量、记录方法——结绳记事、记数法产生于原始社会末期，故这里首先考察结绳记事、记数法产生、应用情况。

1. 结绳计量、记录法

这是原始人通过结绳记数的方式对经济事项进行计量、记录的一种方法，它是人类会计起源的重要标志之一。

世界上有许多国家、民族应用过结绳计量、记录法，而且这种方法延续应用时间相当持久，可以讲从原始社会末期（或者更早）一直延续应用到二十世纪。不仅突出地表现在中国、南美洲，而且它在日本的琉球群岛的应用有过相当长的历史，在希腊、波斯、罗马、巴勒斯坦，以及不少伊斯兰国家都有过结绳记数的记载或珍藏有实物标本^[117]。

(1) 中国的结绳计量、记录法

从我国结绳记事产生的时间上考察，一般认为它晚于刻符计量、记录法与绘图计量、记录法，而早于“书契”计量、记录法。具体讲，它产生于我国父系氏族社会初期，相当于传说中的伏羲时代。从计量、记录方法演进方面讲，结绳计量、记录法并非原始社会末期变革之中的产物，它同刻符计量、记录法一样，最初的表现方式尚十分简单，其取得明显的进步大体在父系氏族社会晚期及至进入文明社会之后。

中国史书上对结绳记事的记载可谓屡见不鲜^[118]，其研究结论也基本上一致。在东汉武梁祠浮雕上有“伏羲仓精，初造王业，画卦结绳，以理海内”的记载^[119]，并具体描绘了结绳的情形。在《真源赋》一书中讲得更为具体，书称：“结绳刻木，四万五千六百年。”这说明我国结绳记事法应用的历史十分悠久。

史书传说中的伏羲氏为我国父系氏族时代初期活动在淮河流域一带的一个部落里的首领，被认为是中国人的祖先。那时在伏羲氏所领导的部落里不仅有了锄耕农业、圈养畜牧业及以制陶为主的手工业，而且由于地域濒临淮河，水域宽广，故而渔业也相当发达。所以，如果说结绳计量、记录法的发现与当时人们的生

产活动相关的话,那么直接讲它的出现应当与捕鱼活动密切相关。结网捕鱼在当时已是比较进步的方法了,它在生产活动中也是一件十分平常的事。根据考古发现的陶、石网坠分析,那时凡是大一些的鱼网,通常采用石质网坠,由于负荷较重,故网上绳结也相应要大一些,而凡是小一些的鱼网,一般则采用陶质网坠,因负荷较轻,故网上绳结又相应要小一些。人们正是在终年累月的结网捕鱼生涯中,从中领悟到结绳可以记事记数的道理。这种分析与历史书记载上的结绳记事所产生的年代、地域具有一致性。至于如何结绳记事、记数,后世史书中也有较为具体一些的记载。《周易正义》中讲“事大,大结其绳;事小,小结其绳,结之多少,随物众寡。”^[120]南宋《路史》一书中也有类似记载:“古无文字,其有约誓之事,事大,大其绳,事小,小其绳,结之多少,随物众寡,执以相考。”^[121]

以上大体是针对上古之时结绳记事、记数方法的描述,而史书上也大量记载着中国古代结绳记事、记数法应用的事实。《唐会要》中讲:吐蕃人“无文字,刻木结绳为约”^[122]的事实,宋代大儒朱熹也在文中记有类似的史实,“结绳者,溪峒各蛮,犹各有之。又有刻板者,凡年月日时,以及人民粮草之属,刻板为记,都不相乱。”^[123]此外,在宋代,“鞑靼人调动军马,或结绳为约,或刻木为契”^[124],其结绳刻木之法达到应用自如状态。到明清时代史书上亦有类似记载,如明代有白罗罗人“结绳刻木为信”^[125]的记载,在清代顾炎武则记载了下述史实:“遵义军俗以射猎伐山为业,凡交易,刻木为书契,结绳以为数。”^[126]从以上史书不绝记载的情形可见,结绳与刻木记事、记数之法一直为我国边远地区少数民族所用,并已成为一种具有通用价值的传统方法,这是考证研究会计史很值得注意的史实。

近百余年来,我国的一些少数民族依旧采用结绳计量、记录

把结解开，把绳子烧毁，以此表示此户已全部交清^[131]。

上述可见，不同的民族结绳规则便不相同，他们各自按照所处环境的变化去改进结绳计量、记录表现方法，以使此法更为完善。当然，无论他们怎样去改进这种方法，并形成结绳计量、记录规范，达到本民族结绳记数以来的先进水平，然而，与他们所处时代的会计发展水平相比，却无疑是极其落后的。与远古时代一脉相承的结绳计量、记录法，在近代、现代社会边远地带少数民族中坚持实行这种情况表明，落后的计量、记录方法总是伴随着落后的社会制度，落后的经济，以及落后的文化的。

(2) 国外的结绳计量、记录法

国外远古时代所采用的结绳计量、记录法如同中国一样，有其史实却无法考究其具体的操作应用方法，故拟查其历史演进状况，探寻结绳历史发端之际与后世会计的联系，亦须由古及今加以考察。约自公元十二世纪起，南美洲建立了一个“印加帝国”，至十五世纪中叶形成一个强大的奴隶制国家。印加帝国在十六世纪初达到鼎盛之时，其疆域北起今哥伦比亚边境，南至今智利中部，西起太平洋岸，东至亚马逊丛林及现今阿根廷北部，今玻利维亚、厄瓜多尔、秘鲁均包括其中。印加帝国的印第安人继承以往秘鲁库斯科谷地印第安部落的结绳记事、记数之法，并在帝国建立之后逐步使其得到发展完善，形成了举世著名的结绳计量、记录法及其制度，并被推崇为世界结绳记事、记数之典型。

印加人的结绳范围十分广泛，凡会计、统计之事项，土地的方位及界线，战争投入之兵力，乃至刑法典章与制度等均以结绳来表示。结绳通常在固定的住所中进行，先用一根粗绳横于室内两柱之间，用于悬挂各类绳索，称之为主绳。用于打结的细绳依颜色的不同确定所记事物之种类，如通常以黄色表示黄金，白色表示白银，绿色表示谷物^[132]，褐色表示马铃薯，红色表示投入

兵力之数量，以及黑色表示时间等^[133]。这些带色细绳垂直系于主绳之上，依次排列，具有一定章法。在绳结所反映的数量关系方面，系以单结表示十，双结表示二十，重结表示一百，二重结表示二百等等。在数位区分方面，凡距离主绳最远的结为个位，其次为十位，再次为百位等等。当然，印加人在结绳分类方面是不受局限的，如反映各类家畜饲养数量便不分颜色，而采用普通之绳索，以绳的次序加以分别。“记载家畜之法，第一绳为牡牛，第二绳为牝牛，三为犊，四为羊，其头数及年龄，悉以绳数表之。”^[134]可见，印加人所采用的结绳记事、记数法是十分复杂的，在较以上更多种类财物的计量、记录之中，其具体情况还更要复杂一些，故为了解说“基普”（Quipu）^[135]，为传授“绳法”，在各个单位还专门设置有“结子官”^[136]。

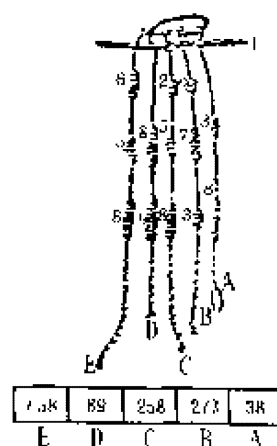


图 1-16 印加人的“基普”

上述结绳法在秘鲁高原一直盛行于十九世纪，印加时代的“基普”有一些还一直保留到今天，图 1-16 中记数总结果为“658”的“基普”便现藏于美国自然博物馆内^[137]。

这一“基普”由五根细绳组合而成，为便于识别从右至左依次标出英文字母，

A、B、C、D 四绳为所记零星之数，而 E 则为四绳合计之总数，反映所记某物之结果。

日本是一个现代化水平很高的经济大国，然而在它的一些小岛上至今依旧采用结绳记数这种古老方法。如首里（Shuri）与八重山列岛（Yaeyama）便是用芦杆来代替绳索，在一捆芦杆上

编出若干辫子反映所记事物的数量。图 1-17 用一捆芦杆编出的各式辫子便反映了“356 元 85 钱 5 厘”这个金额^[138]。

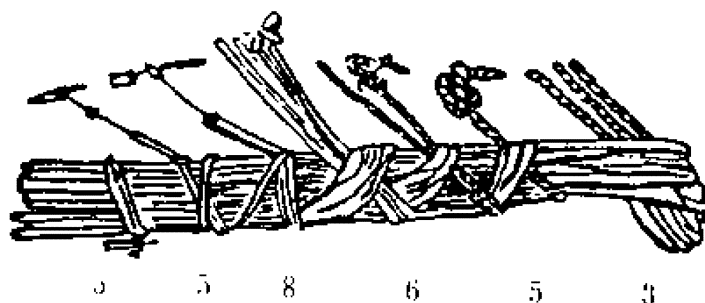


图 1-17 日本人的结绳记数方法

从以上所列史料及考证可见，结绳计量、记录法是人类在史前时期所创造出来的帮助人们记忆的一种特殊方法，它的简便易行使它举世得到广泛应用，并在世界上落后的经济区域里一直被递演继承下来。首先，结绳已表现出后世帐簿记录的原理，它大体上明确了表现某种“帐目”的几个要素，如记录对象、应记数量、数量发生变化之后的表现方式，以及在这一“帐目”结束之时的最终结果。正是从这一点出发，我们认为结绳计量、记录法不仅是人类在史前阶段具有创造性的成果之一，而且也是其后人类会计思想、会计实践演进、发展之基础；其次，它明确了数与事物的关系，显示了具体的计算方法，以及计算过程与结果，所以又被认为是数学的起源；再次，从结绳方法应用范围方面考察，它的计量、记录对象并不局限于原始会计方面，从人口数量之记录，战争投入兵力之反映，以及土地座落方位与界域之测定等方面讲，它又反映了原始统计方法之应用，故学者们又将其看作人类统计之起源^[139]；最后，文字研究者也把结绳记事看作人类文字起源的标志之一，如他们对琉球群岛上的土人所用结绳记事法的研究，便是从文字起源方面考察的：“琉球所行之结绳，

则为指事、会意两种。凡物品交换，租税赋纳，用以记数者，为指事类；使役人夫，防护田园，用以示意者，则为会意类。”^{〔140〕}根据许慎所撰《说文解字》一书对文字起源与语音形成，以及义理包含之内容所作结论来讲，将其概括为六个方面，即一为指事，二为象形，三为形声，四为会意，五为转注，六为假借，合称为“六书”，琉球土人的结绳记事已包括“指事”、“会意”两方面，故认为结绳记事为文字之起源确实有一定道理。

2. 经济类“书契”记录方法的产生

“书契”记录法又称为刻契记数法，是人们在原始社会末期至奴隶社会初期所采用的一种反映经济事项的方法。这种方法显然是在刻符记事与抽象绘图记事的基础上产生的，无论在文字创造方面，还是在数的创造、运算方面都兼有两者之优点。“书契”的出现是人类由原始计量、记录时代向单式簿记时代演进的一个关键性转折，它是人类进入文明时代前夜之际在原始计量、记录方法变革中产生的重要成果，它体现了会计发展史上首次变革的历史成就。

(1) “书契”表现要素的构成

“书契”与以往的刻木、刻骨记数密切相关，但刻木与刻骨记数却并非“书契”。同时，应当注意从原始社会末期所讲“书契”已是指具有初步规则记录的统称，而不仅仅是指经济这一个方面。但据柴尔德教授等考证，人类最早发现的“书契”文献却是帐单，只到公元前 3000 年以后，才“开始发现了帐单、契约和符号表以外的文献。”^{〔141〕}可见，出于经济的目的，在原始社会末期所产生的“书契”主要是经济之类的“书契”，或是契约，或是帐单，或是与计算有关的文献。故本文所研究的“书契”主要是与经济事项记录有关的“书契”。

作为“书契”与金属时代到来之前所出现的刻木、刻骨、刻

石、陶刻等所具有的本质性区别在于，它应具备以下三个基本特征或曰条件：

①必须以刻记为手段，具有契刻之基本特征

这是作为“书契”之首要特征或曰最基本之特征。《周易·系辞下》称：“上古结绳而治，后者圣人，易之以书契。”使用“契”字便恰如其分突出了刻记之特征。东汉刘熙撰《释名》一书讲：“契，刻也，刻识其数也。”这既阐明了契刻之特征，又强调契刻内容主要是数。东晋王嘉撰《王子年拾遗记》讲：“尧在位七十年……国人或刻木，或铸金。”此时正是中国原始社会末期，所谓刻木便是制作“书契”，而铸金则表明此时进入金属时代。元人周伯琦在《六书正讹》中将“契”释为“𠄎”字，这是因为“𠄎”字更突出了刻的特征，其一边为刀，乃契刻之工具，一边为“丰”，此乃在木棒之上刻记之象形。汉语考证者称：“𠄎，本音器，……象刀刻画竹木以记事者。”^[142]便是揭示此意。

国外的情况也是这样。正如上述所讲在新石器时代人们已在石子上刻下某种标志，并使它发挥印章的作用，到金属时代印章与所记财物的帐目配合使用已较为普遍了。如前文中所述在“齐古拉”神龛里发现的那块书板，上面便有“一颗印章的痕迹，和一些一定是数目字的低窝。”^[143]自然，这是在泥土板上刻制的“帐单”文件。不仅如此，考古学家还在“上埃及的阿拜多斯发掘出了刻有各种不同符号的陶器。”^[144]这些公元前4000年左右的文物，也正好产生在金属时代。此外，在这一时期，苏美尔人也是这样，他们在制作好的泥土板上刻写，并将其烘干，制作成刻记形态的“帐单”。即使到达文明时代之初，由巴比伦人创造的楔形文字，也依然留下了刻记的特征，那些包括帐单在内的文件，是使用一种楔形的笔尖印在松软的泥土上，干后便留下楔形痕迹，同刻记的情形相同。

可以讲,采用刻划方式所形成的“书契”,是人类在第一阶段所造就的记帐特色,从根源上讲,它源于以往的简单刻记与刻符记事,从发展上来讲,它又深刻地影响到单式簿记时代,如中国商周时代的龟甲兽骨之契刻,秦汉竹简、木牍之刻写,以及中东诸国泥土算板法应用之久远,大体上跨越了会计发展史上从“会计的起源”到“单式簿记”这两个交相更替的时代。同时,应当看到,采用刻契之法、之事是这个时代的环境所造成的,在这个时代,大自然所提供的与可供选择的书写物是石块泥板,是竹木,是陶器,是龟甲与兽骨,这些书写物的坚硬度只有采用刻写之法,方能取得成功。

②必须是用文字形成的记录

“书契”与以往的刻划物不同的另一个重要方面便是它必须是用文字形成的记录,否则便不可以称之为“书契”。原始社会末期所形成的文字,大体上是图画文字及在图画文字的基础上产生的象形文字。看到这类文字便可依形会意,“你只要一看着那些符号,就可以猜得出它们是表示什么。”^[145]久而久之人们便习惯中达成共识,又在共识的基础上不断加以改进。

值得注意的是人类发明文字,并使某一种文字向前推进,在很大程度上基于经济上的动机,或者说是出于对经济管理的动机。柴尔德教授写道:“文字的发明,并不是为的要作为一种发表的媒介物,而是为的职司管理的那些团体的实际需要。”^[146]在写出这段话之前,他根据通过考证所作出的“世界上最早的文献,是帐单和字典”这一重要结论,向世人强调指出:“再没有什么其他的地方,能把文字的实际经济起源,说明得这么清楚了,因为再没有什么其他的地方,能把这种艺术追溯到它的起点上去。”同时,他还进一步指出:“文字的发明在每个地方,都可能是和在苏末一样,系由城市经济的特殊实际需要所促成。”^[147]

事实诚然如此，人类最初是在“帐单”上看到文字，而后又是在“帐单”上创造了更多的文字，这种创造文字的经济意义，或者说它对于“书契”形成的意义，或者说它在原始计量、记录方法变革中所体现出来的意义，都是我们决不可以忽视的。也正是因为文字在此阶段的出现其意义非同一般，它所造成的影响极其深远，故早期出现的对文字的崇拜者，将其存在的意义与它对世界能起到的作用与“神”联系在一起，并一直对文字怀着敬畏之情。从中国讲，史书上记载有关于“仓颉造字”与“隶首作算数”的传说，对于仓颉与隶首这两个可能存在的部落里的优秀人物，后世人们一直敬奉如神。在国外，巴比伦人认为文字出自文字神纳布之手，而埃及人则讲古埃及文是一个名叫图特(Thoth)的神创造的，印度人则把创造古印度文之功记在梵天大帝的帐上，把他们的文字称为“梵天大帝文字”，如此等等，这些敬奉文字为神的现象却共同证实了一个重要问题，即在原始社会末期，在文明古国大都先行一步，创造了世界最早的文字，并形成了初创时期文字的核心——数码、计量单位，并与此结合成为“帐单”的文字。传说中的埃及文字之神图特便是手执书板，他教导人的事项便是写字、计算与制定历法⁽¹⁴⁸⁾，这从埃及所发现的史前“帐单”中，便可以看到在人们创造文字之初，它的历史起点，也是在创造“书契”，解决计量、记录事项方面。

“书契”是有规则记录的萌芽形态。同时，“书契”已是一种初步具有通识性的记录，它开始注意摆脱随意进行记录的状态，并在变革中进行探索，考虑如何对每一经济事项的记录使人能明了它的性质、它的基本内容及其结果，而这些便须依赖于文字的创造，使文字成为“书契”构成的主干。

③ “书契”内容的组合已形成初步的规则

“书契”已非备忘性刻划之记录，它所记载的信息已不限于

记录者自己使用，而同时要便于相关者使用。对于它的刻划已有了一定方法，其中的数码与相关文字的摆列已形成了顺序，同时，“书契”中的数字已不再是孤立的，它通常与计量单位相配合，从而能把对某一种事项的记录与另一事项的记录区别开来。此外，“书契”的规则还表现在制作与保管方面，人们在制作“书契”时已注意到它们能在相当长时间内可以保存下来，并且安排了收藏它们的处所，使对它们的保管与对财物的保管得以一致起来。

(2) “书契”计量、记录方法的产生

根据柴尔德教授在《远古文化史》一书第八章所作出的考证结论，在史前的金属时代所普遍发现的不少“帐单”都充分显示出“书契”的特征与这种“书契”在计量、记录方面所体现出来的历史性进步。尤其是那些作为神库管理人的祭司被认为是受神的支配与为神负责去管理富足的庙产，于是这些充当着史前时代“会计”角色的人便不得不设计出一些帐目的计量、记录方法，把各种贡物收入及开支方面的帐目记录清楚，于是作为“书契”所应具备的三个基本条件陆续便具备了，通过原始社会末期的变革产生了“书契”，而寺庙里的祭司们在这方面便起到带头者的作用。也正因为无形之中有了“神”的压力，祭司们随时都应考虑把“书契”中的收支内容处理好，“免得神来向（他们）祭司要会计报告。”^[149]当然，这里所指的会计报告还远非是近古时代人们所作的会计报告，它的原义是指按当时规定所作出来的“书契”。这种“书契”究竟是如何具体构成的呢？它的具体内容又是如何表现出来的呢？以下将分别进行研究。

① 数码及运算方法的创造及在“书契”中的应用

自从人们在生产活动过程中形成了数的概念，又陆续从基本的数做起创造了它们的形态，人们便立即把这些确定下来的数引

向应用方面。考古证实，不同地域里的不同民族在数码及其运算方法创造方面都各自有自己走过的路，他们的经历是不相同的，然而，他们所要实现的目标却又是一致的，这便是他们都是要把“帐单”里的经济事项表现出来，把土地的面积丈量出来，以及把所住的房屋测算好等等。

在中国的史书中便认为在原始社会末期“黄帝使……隶首作算数”^[150]，产生了中国的数码字。后来又有史书追述讲：“黄帝为法，数有十等。及其用也，乃有三焉。”^[151]这里便具体讲到由一到十的数码创造及关键性数码之应用。事实上从中国原始社会末期的考古发现已证实，这时一到十的数码已创立完备，并能组合十以上的数码。在国外，在埃及、伊拉克、亚述、印度等地都在此期间完成了基本数码的创造，并有了一定的运算方法。如前文中所引，从伊拉克所发现的那块原始算板便已可见当时已有了一种“记数的体系”。再如，还有一些用象形文字刻写下来的算板，已出现了最简单的数学运算，“它们记载了实际的羊数、大麦的分量，或是麦酒的壶数。总数则用加法或减法得之。田地的面积则以两个边的乘积计之。”^[152]当然，在新石器时代的基础上，把基本数码配置完全，并初步确定数的位置，以及具体用数进行运算，这无论在那个地方都经历过艰难而曲折的道路，都有过痛苦的思维过程。

其一，原始数码创造的成因及其历史过程。

柯斯文曾经讲：“数目是原始人的概念和思维带有具体性的又一证明，连计数的过程本身也含有具体的性质。”^[153]事实表明原始人对于数的概念的确定、数码形体的构思，以及计数、运算方式方法的采用都离不开具体的事物。具体讲有三种情形：

第一，“数生于手”^[154]之说。

前文中述及新石器时代数码之创造，其中的“一、二、三”之造

形便是依据手指之形而定，稍后出现的“三”及“四”亦为四指及五指之形象。郭沫若认为这些便是“数生于手”的证明。罗马数字的造就也有着同样的情形，如“I”是指一个指头，“II”便是指两个指头，“V”是指一只手中间两指张开，而其他指头曲下的形体；“X”则是指两只交叉着的手^[155]。此外，俄语中的“ПЯТЬ”（译为5），探其字源它是由“ПЯСТЬ”即掌骨演化而来的，以“ПЯСТЬ”来表现一只手有五指那么多的数^[156]。梵文中的“Pantcha”（译为5）与波斯文中的“Pentcha”（译为手）亦相关^[157]。这些民族之所以创造数码与手相关，这是因为他们最初进行计算基本上是依靠双手与十指来进行。扩大而言之，由于在此阶段人们还不能在大脑之内进行抽象的计算，因此，他们还必须依赖手、手指乃至整个身体，以其作为进行标准集合的计数工具，最终达到进行简单集合的目的。这样，在造数之时，手与指便自然而然成为模型。

美国数学家丹齐克认为，人和动物大都具有一种原始的数觉，人们的计数能力便是依赖这种数觉逐步提高起来的。然而，人们最初的视觉及触觉范围却极其有限，很少能够超过“4”^[158]。因此，人们最初便只能根据手与手指，或者还借助其他相当的事物把“少”之中起码的单位确定为“一”，然后再用“一”进行组合，由此才有了“二”、“三”的形象及其概念。国外的一些少数民族指称“二”这个数码字，与指称“两手”或“两足”的字样相同，而中国人学会识别“二”字则与两耳与两目有关系。也还有另外的一些民族把“二”这个数目仅仅看作是一件东西的两半，如拉丁语中的“二”（duo）就是由动词“divido”演化而来的。“divido”译成中文便是“我分”之意，即分为两半的意思。在数码创造之初，由于在人们所见现实事物中“三”的数目极为少见，在概念上它又需要在一、二的基础上继

续进行组合，而且在一的基础上组合产生二，而在二的基础上组合则产生四，三依然无法出现，故数码三的出现人们曾经经历了一个相当长的认识与探索过程。如英文中的 thrice 和拉丁文中的 ter 都具有双重之意义，即三倍和许多；拉丁文中的三 “tres 与 trans（超过）之间亦存在着密切的关系”^[159]。这样，当“三”与多、许多区分开来之时，在基本数码的创造中便发生了一个关键性的转折或者说是关键性的突破，这使三以后的数字依次形成才成为可能。故司马迁曾经作过这样的结论：“数始于一，终于十，而成于三。”^[160]此外，由于原始人所处的地理位置及其环境的不同，他们对于数的认识与进行数的组合方式也便不同。如有的原始民族以鸟翼来确定数码字二，以苜蓿叶代表三，以兽足代表四，最后以自己的一支手的手指代表五。类似这样以不同事物来确定具体数字的实例，在考古中不乏多见^[161]。

从对大量的原始民族史资料考证表明，人们对于从一至十这十个基本数码概念的认识与应用系伴随着文明程度的相应提高而逐渐向前推进的，如澳大利亚中部的阿兰达部落最初仅有一和二这两个数字，马来半岛上的塞芒人仅认识三个数字，非洲的须曼人也只有四个数字，而塔斯马尼亚人和南美洲的火地人则识数最多也只有五个数字^[162]。然而，地处印度洋上的安达曼人则伴随着文明的发展而在识数方面出现了明显进步，他们已能认识及其应用从一到十的基本数码，故他们所采用的计量、记录方法也相应进入到一个新的时期。

那么，应如何表现十以上数的概念呢，数位又应如何加以确定？这又成为计量、记录方法变革中的一个关键性问题。在一至十这十个基本数码创造阶段，人们可以称“四”为二个又二个，称“六”为三个又三个，而又可以把“八”说成四个又四个，而说到十以上的数码便明显地产生了障碍。在还缺乏抽象数词使用

的情况下，要想表达十以上的数字，原始人最后还是只有在自己身体上去寻找答案。如澳大利亚墨累群岛上的土人可以借助自己身体上的各个部位把数字数到三十一^[163]。在具体数数时，他们先从左手小指开始，接着顺手指一个个依次数下去，在左手手指用完之后，然后再依次用腕、肘、腋、肩、上锁骨窝、胸廓，接下去又按照相反的方向顺着右手数下去，一直到右手的小指结束。这样便可以数到二十一，最后再用脚趾来数，再得十，共计三十一^[164]。至近代，也还有一些原始部落，他们依然通过手脚并用的方法来计数。这些部落里的人把十一称之为“脚一”，意思是十个手指再另外加上一个脚趾，依此类推，可以数到“脚十”，即二十。对于二十以上的数，他们认为便是很多很多，已没办法继续数清楚，故而他们只好无可奈何地摸一摸自己的头发，表示这些数已多如头发。

由此可见，在人类创数之初，手与手指的作用是巨大的，“如果手指算法可以说是计算工具的话，那末，它无疑是最早的一种。”^[165]从人体的部位在原始计数中所起的作用出发，希腊诡辩学派首倡者罗塔哥拉还有这样一句名言，他讲：“人是万物的尺度。”^[166]

正是人的双手引发了后来会计计量中十进位制的产生。如新赫布里底群岛的阿皮（Api）族从一手五指这一现象出发，形成了一种五进位制，其进位方法大体如图 1-18 所示^[167]。

第二，石子计数之说。

石子是大自然最早给予人类的恩赐物，由于石子随处可见，使用起来便当，故世界上不少原始民族都曾采用过“石子计数”之法^[168]。只有当手算不再能满足人们的需要时，人们才转而求助于石头、草棍、粮食等作为计数工具。石子计数在使用中不仅便于分割，而且数的含量大，既可以用它表示小的数目，又可以

数码	字	表示方式
1	tai	
2	lua	
3	tolu	
4	vari	
5	luna	手
6	otai	另一个
7	olua	另二个
8	otolu	另三个
9	ovair	另四个
10	lualuna	两只手

图 1-18 新赫布里底群岛阿皮族的五进位制

用它表现大的数目；既可以用它进行计算，又便于通过它与任何一种交换之物进行一对一的比较，使原始人们在权衡轻重、多寡之中感到踏实放心，故人们十分乐意应用它，使用也相当频繁，这样，久而久之便形成了一种特有的“石子计数制度”，这也便是英语中的计算、核算（Calculate）源于拉丁语“石子”（Calculus）的基本原因。

石子计数制度，同结绳记数制度一样也一直延续应用到近代，如我国云南的纳西族用石子计数，一般把石子区分为大、中、小三种，以小石子代表个位，中等的石子代表十位，而以大石子代表百位^[169]，当然，这种进位方法是在原始时代基础上的发展。此外，用豆子取代石子进行计算在近代少数民族中亦多见，如独龙族、佤族、拉祜族都以豆子作为计数工具，即使在新中国建立后，在西南少数民族地区仍有以豆粒记帐的情形，在那里“有的家庭害怕会计弄错帐目，干一天活，在自己的一个专门记工分用的竹筒里放一粒豆。”^[170]最终以竹筒中豆粒的颗数与每

日应当取得的工分相乘，求出应计工分，以与会计所刻“帐册”相核对。

第三，以其他实物作为数码及计数工具。

根据众多考古学家把埃及的象形文字产生期确定在史前的原始社会末期这一定论，结合埃及在进入文明社会之初，那迈尔权杖之上有关埃及象形数码及表明进位制的符号^[171]加以考察，可以断定早在金属时代古埃及人使用各种实物来表现数码、数位及十进位制（见图 1-19）。

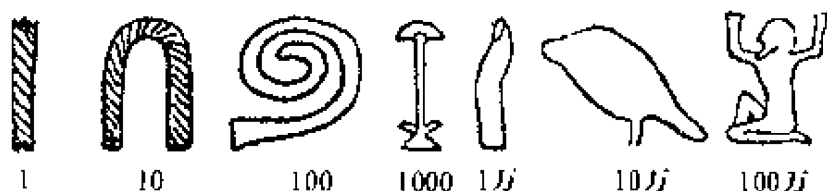


图 1-19 古埃及十进位的象形数字符号^[172]

在以上数字中，1、10 及 100 所模仿的表现物都是当时人们常用之绳索，1 为绳头、10 为半圈绳环，而 100 为一绳圈。据考证，表示 1000 的符号依然是一种用于测量绳的起端。往后便是用手指表示一万，以蝌蚪之象形表示十万，形容水中蝌蚪之众多。最后表现一百万的这个符号为一个人举起自己的双手，以此显示数目之巨大。在这几个基本数字确定下来的情况下，对于其他数目的表现便采用组合的方式。可见，古埃及之象形数码及计数法，既采用了文字的会意法，又具有数学的科学性。

在具体考证古埃及人所应用的计数方法时，专家们指出：“原始人们像今天的孩童，常常需要借助手或手指的交感运动来计算。在古埃及语中的‘计算’一词便是点头计数的意思。古埃及人的加法是简单的计数……减法是倒数……。对埃及人来说，

四则运算都可以简化为计数形式。”^[173]

一个丰富多彩的世界，一个被划分为五大洲的广阔地域，有着许多个伟大原始民族在数的创造方面导演出自己光辉灿烂的历史经历。那形形色色的数码，千姿百态的数的行列（见图1-20），显示着当时人们在认识世界、改造世界，及其力求控制被他们已经创造出来的那个经济世界的决心，以及为消除野蛮而创造文明，向文明时代前进所付出的艰辛与所作出的努力。

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Mesir ⁽¹³⁾	∩	∩∩	∩∩∩	∩∩∩ ∩	∩∩∩ ∩∩	∩∩∩ ∩∩∩	∩∩∩ ∩∩∩ ∩	∩∩∩ ∩∩∩ ∩∩	∩∩∩ ∩∩∩ ∩∩∩	∧
Sumer ⁽¹⁴⁾	∟	∟∟	∟∟∟	∟∟ ∟	∟	∟∟∟	∟∟∟ ∟	∟∟∟ ∟∟∟	∟∟∟ ∟∟∟ ∟	∟
Hitt ⁽¹⁵⁾	∟	∟∟	∟∟∟	∟∟ ∟	∟∟ ∟	∟∟ ∟	∟∟ ∟	∟∟ ∟	∟∟ ∟	∟
Maya ⁽¹⁷⁾	⊙	⊙⊙	⊙⊙⊙	⊙⊙⊙⊙	—	⊙⊙	⊙	⊙	⊙	⊙

图 1-20 产生于文明古国的形形色色数码^[174]

除埃及的象形数码与苏美尔人的楔形数码外，后来居上的又有印度数码、中国、希腊及罗马数码。

数码与算法是会计及数学建设的共同基础，是构建会计“书契”的关键性要素，尤其是系列数码的创造、数位的确定，以及运算方法的进展，为原始计量、记录法变革创造了必备的前提条件。

其二，原始数码在“书契”记录中的应用。

原始人“为了计数，不仅要有可以计数的对象，而且还要有一种在考察对象时撇开对象的其他一切特征而仅仅顾到数目的能力，而这种能力是长期的以经验为依据的历史发展的结果。”^{〔175〕}这里所说的经验便是对数的概念认识的探索过程，起初“数量还没有从集合本身和它们的质量特性中区分出来”^{〔176〕}，人们只能进行简单的比较集合，应用一对一的原则或采用配对的基本方法，譬如在进行物物交换的过程中，交换双方要把实物放在一起进行比较，通过认真比较才最终确定两种集合物是否相当，是否大致上相等，才决定是否成交。在这种一对一的交换进行相当长的一个阶段之后，人们才逐渐认识到对一个标准尺度的选择问题，即选择出实物群体中的一个，用其衡量其他实物。人类在金属时代表现在计数方面的突破性进步，已是由简单的比较集合，逐步朝着标准集合的方向发展，最终明确了对数的概念的认识，这是数与计数法后来能成为会计记录中的要素的一个重要前提条件。

在原始社会末期的两河流域，无论是在苏美尔人主掌的庙宇里，还是在伊拉克人主掌的庙宇里，“都已经产生了一个世俗事务的统治者。这个统治者，很谦虚地自命为神的‘代理人’，但也很自大地自称为‘王’。”^{〔177〕}这个“代理人”的前任原来是神库财产管理人，是祭司团体中的一个专职，他们在名义上的一个共同点便是为“神”管理各项财产，为“神”负责。为了履行这种责任，前者是由自己书写“帐单”，而后者则委派他人。那时候，庙宇里的收入数量很大，而且收入来自贡赋、收租、放贷等各个方面，同时支出也是多方而的，因而，为“神”作出的会计记录也便越来越复杂，“算帐方法日臻复杂起来”^{〔178〕}。事实上这种被认为在神权支配下的会计都实实在在是建立在经济发展与管理日趋复杂这个基础之上的，那时的神库管理人或稍后“代理

人”所委托的记帐人都是在为那个统治团体的人工作，他们的“帐单”都要接受那些统治的检查，这才是“寺庙帐单”^{〔179〕}的真正作用。而这种“帐单”也被“社会公认为一种记事制度的文字（书契）”，这种文字（书契）“在使寺庙帐目保管得圆满一点上，是很重要的。”^{〔180〕}

同样，在同一历史时期，古埃及寺庙里的法老们为了控制庞大的收入与频繁发生的支出，也采用了一种以数据的组合来表现帐目的方法。从数码表现方式方面讲，在古埃及也可以找到类似于“书契”的文献（见图 1-21）。

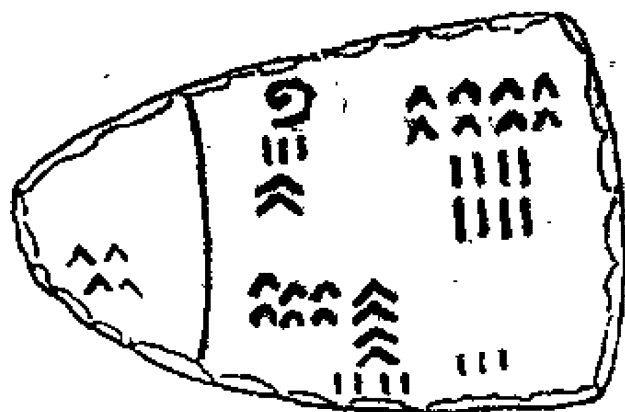


图 1-21 古埃及人书写在调色板上的六组数码符号^{〔181〕}

这块调色板上分别刻写着 40、320、88、60、44 及 3 六组数码，它表现了一个具体的运算过程及其运算结果，它既显示了当时人们在数学方面的成就，也同时显示了一种类似于萌芽阶段“书契”形式的计量、记录方法的应用，以及体现在原始计量、记录方法变革方面的进步。

从处于希腊原始社会末期的克里特文化中，也可以看到一种

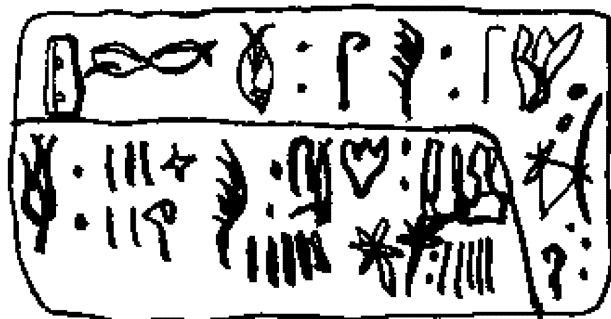
成龙配套的象形文字，这些象形文字由公元前 6000 年至公元前 3000 年克里特的新石器时代演变而来的，而它在金属时代得到显著发展。图 1-22 的“淮斯托斯土饼”便是一种由数码与文字相配合的刻写物，它也使我们从另一个侧面看到人类文明到来的前夜“书契”计量、记录法的表现方式。



图 1-22 古希腊“淮斯托斯土饼”上的象形文字^[182]

从克里特文化的象形文字与图画文字中（见图 1-23），也可以看到类似于中国史前时期的条形数码，这些数码与文字相配合，用以反映某个方面的经济事务。

地处地中海东部克里特岛上的克里特人，很早便与埃及乃至欧亚的一些远古民族有着贸易关系，他们的文化对埃及等地有着一定影响。尤其是处于由原始公社制向私有制阶段转化的克里特人，还在原来所创象形文字的基础上，另外创造了一种“线型文字”，以及后来出现的拼音文字，这些文字“大大帮助了克里特

图 1-23 克里特文化中的数码与文字的配合^[183]

岛的商业契约、管理、征税、文化交流。”^[184]

总之，在“书契”创造之际，人们一直在数码与文字创造，并使其有机结合方面下功夫，以一种明朗化、通识化的表现方法取代石器时代的旧方法。在此阶段，不仅旧石器时代的猎人与新石器时代的牧人的那种刻竿记事法已无法再使用了，就连打结之类的方法因难以达到通识化而被前进中的原始民族所淘汰^[185]。革新的推动力依然在经济方面，面对“苏末的庙宇或埃及法老的庞大收入”，要是那样一下一下地刻着的记录已不胜其烦，因此，这便迫使“祭司团体和公务员，都要采用一个习用的制度，以便记下那些巨大的数量。”^[186]正因如此，所以我们在石器时代之后，才能看到“在苏末和埃及两地，都有一些使用习惯的记数制度的文件，”^[187]而且这些文件“比现存最早的文字例证，还要古老一些。”^[188]同时，值得注意的是，在这种制度中一开始所确定的一个原则便是要求这种“会计”记录的明确化，从“神权”上讲，这些管理人或记录者是“神的执事”，他们承担着来自“神”方面的受托责任。从职事上讲，他们便是最早的一批“会计”。

而这两个方面都要求他们必须对有关经济事项如实加以记录。如“他垫付出去了几壅种子，是什么样的性质。”^{〔189〕}凡此都要在记录中清楚地表现出来，并且所“记录的这些事项，必须用一种这么的办法，即不仅要为一个祭司所能解释，而且还须为凡任祭司之职的都能解释。”^{〔190〕}此外，还必须注意，这时无论向“神”负责或从向“神”提交报告方面加以解释，还是在私有财产出现后，从公有财产与私有财产之间发生转移来考察问题，那些承担计量、记录责任的祭司，均须通过这种明确的记录与对所记录财产的管理，保证“神”的财产的“保全并增加”^{〔191〕}，可以讲，这是那种记数制度的要求体现的另一个原则。体现上述两个基本原则既是“书契”出现所产生的历史性进步，而且也是体现在“书契”中的深刻变化。

②实物计量单位的创造与应用

事实上数码及计算，以及表现方法只能求得与表现某种经济事物量的数值，它却不能单独地反映、表现“帐单”的内容，而要反映、表现某一经济事物的数目，还必须与计量单位这个要素相配合。人类在与大自然斗争的过程中，从思想上度量客观事物经历了一个漫长的历史过程，然而把这种体现在思想上的度量转变为用文字表现出来的量度，并使量度成为“记数制度”中所规定的内容之一，则是原始社会末期计量、记录方法变革中的产物，并且是作为记载经济事项数量关系的“书契”中的一个要素被确定下来的。

在此阶段，人类在数与量度的配合方面，经历了一个由简单比较集合向较为复杂一些的标准集合演进，并且是由一对一的直接比较向采用标准量度比较方面的演进。在新石器时代，在部落与部落之间，当一种偶然的交换关系发生之后，事实上一种简单的或者说是一种偶然的价值形式便产生了。到原始社会末期，当

这种以物易物形式的交换关系逐渐频繁发生的时候，那种简易的价值形式的表现便显得更为充分起来，以至于人们开始在寻求公平的过程中，力图寻求一种能成为衡量重量或长度的标准，并确定下这种标准的名称，这种对实物量度的发现，并最终实现，对于进一步开展交换将既是必要的，而又推动着交换关系的发展。正如马克思所指出的：“一切价值形式的秘密都隐藏在这个简单的价值形式之中。”^{〔192〕}这正好表明人类在经济发展过程中发现、创造实物量度乃至其他量度的重要意义。

“最初，所有的标准，都是一些个别的天然物件。例如你的手指，你的掌心和你的前臂，就都提供了一些人体的长度单位。在进行交易时，一粒大麦或一袋麦子，就会被当作一个重要单位来看。”^{〔193〕}正是在这些量度的反复应用之中，也正是在某一地区人们对某些重量、长度、容积、面积的衡量标准达成共识的时候，社会才同意“给一指、一柞、一腕、一粒和一袋以一个一定的价值。结果，社会所定的长度标准就刻在丈量竿上作成了记号，而石头或金属的重量，也都用来表示公认的粒和袋了。不久，几个公认的长度、体积、重量之类的单位，又被安排成为彼此之间须有简单的数学关系了。”^{〔194〕}可以讲，这是世界上所有的远古民族都有过的经历，都有过的各自发现，也都有过的对他们确认下来的实物计量单位标准。

考古学者伯特利（Petrie）在埃及史前的坟墓里发现秤锤，而这一点又被史前考古学家柴尔德所证实。同时，在原始社会末期，在美索不达米亚、印度等地都发现了各种不同的衡量和量长的体制^{〔195〕}。在中国的新石器时代，人们便学会了用竹竿拉绳子的方法丈量房屋之间的距离，进入金属时代之后，已对方形、矩形、三角形，以及圆形的概念有了一定认识，并且从对各式陶器的造形可知，人们对面积、体积的概念也有了明确认识。为具体

考察远古民族对于实物计量单位的发现、确定与应用过程，以下可从几个方面作进一步的分析。

其一，以人体为量度的史实。

如前述及，长度单位的发明与人体相关部分有直接关系，“布指知寸，布手知尺，舒肘知寻（一寻为八尺）。”^{〔196〕}便说明了这一问题。从形象上讲，尺的书写方法最初为“𠂇”形，便是“布手知尺”的真实写照。论及丈，史称：“禹……身为度，称以出。”^{〔197〕}传说大禹身为一丈，其以自为“丈度”，后来便逐渐演变为衡量长度的单位。后世称男子汉“丈夫”其意便源于此。“称以出”的说法则是讲“衡量物体轻重的计量单位也出于大禹的手感。”^{〔198〕}远古时代的“以手为度”之法至近代社会亦有发现，如中国有不少民族对于“猪、马等家畜以拳计。”^{〔199〕}在清代，“苗民入市与民交易……牛、马以拳数多寡定价值。”^{〔200〕}至乾嘉年间，湖南凤凰、乾州一带的苗民在水牛交易中以十六拳确定为大牛，黄牛交易则以十三拳为大。

在古埃及，曾以“前腕”作为计算长度的单位，以手肘至指尖的长度为量度标准（标准量度约为 20.62 英寸），以后还将这一标准法，称之为“腕尺”。在“腕尺”之下还有进一步的划分，如“7 掌 28 指，每掌为 4 指。”^{〔201〕}如当时用这种方法测量金字塔的底边，量度结果为 500 个前腕，其周长则为 2000 个前腕。在原始社会末期，古希腊人也曾以“珀库斯（Piekys）作为长度单位。”^{〔202〕}“珀库斯”指的是人的臂，他们以此作为衡量长度的单位，一直用到希腊进入奴隶社会之后。

应当注意，在度量衡这个标准化的群体中，长度是人们首先注意到的一个标准，而在这方面人们首先看到的却是自己，这种自我发现自然来自劳动生产过程之中。

其二，取用自然界天然物件为量度的史实。

对史实的考证结果表明,原始人对体积概念的认识又先于重量,这种情况的产生与陶器制造,陶器的大量使用、反复使用密切相关。这时,也存在着用容积与重量相互测试的情形。如古埃及人所使用的基本容量单为“合努”(henu)(一合努相当于当今29立方英寸左右),这种容量单位便与重量单位“德本”(deben)之间存在着相互量度的关系。从当时的度量标准上讲,1“合努”的水重为5“德本”。那时,在一种通用的黑陶瓶上,通常标有“一半”的字样,便是向人表明这件容器可盛水5“德本”。

在古希腊,这时人们所使用的容量单位称之为“科尼克斯”(Choinix),一“科尼克斯”是根据当时一个成年人一天所需要的粮食的量作为标准来确定的,它等于后来英制的两个半“Pints”,最早的古希腊奴隶的工资便确定为一“科尼克斯”的粮食^[203]。从重量单位应用方面讲,古希腊人采用了一种称为“金塔兰同”(或银塔兰同)的单位,一“金塔兰同”约等于后来的二十六公斤^[204]。

在中国,这时出现了“黄钟秬黍”的传说,所谓“黄钟”最初为以竹管作成的一种三孔吹奏乐器,稍后便作为确定度量衡标准的依据。“仲冬之月……其音羽,律中黄钟。”^[205]这是讲“黄钟”为音律之起源。类似于“黄钟”之类的乐器早在新石器时代已有发现,如在河南舞阳贾湖发掘出来的两支“骨笛”,已证实距今七、八千年以前,我国已有了穿孔乐器^[206]。至于“黄钟”作为衡量万事万物之标准,史书多有记载,古人一直把它看作衡量万事万物标准之依据。

“黍”为远古时代农人耕种、食用的一种黑色小米。《诗·大雅·生民》有“维秬维秠”之记载,《楚辞·天问》也有“咸播秬黍”之说。“黍”是当时人们的主粮之一,是日常生活中的必需

品。在远古时代，中国便盛产竹木，人们习惯用竹筒为容器，以其盛取谷黍。久而久之，人们便发现了竹筒与黍之间可以相互量度之关系。就计量长度而言，使用竹管远比树木轻捷便当，而且直而不曲，使用中不易发生破碎。加之砍伐容易，分割方便，自然便成为人们中意的量具。故传说“黄钟秬黍”派生出我国度量衡之标准并非无稽之谈，它是人们在生产、生活过程中反复体验，而最终创造出来的用于计量、记录经济事物的文化成果。

关于“黄钟秬黍”如何相互量度，其计量标准之取用，《汉书·律历志》根据秦汉时的情况，是这样记述的：“度者，分寸尺丈引也……本起黄钟之长。以子谷秬黍中者，一黍之广，度之九十分。黄钟之长，一为一分，十分为寸，十寸为尺，十尺为丈，十丈为引。”文中所讲“黄钟”的长度相当九十粒中等的秬黍，系以“秬黍”之长衡量“黄钟”之长，这便是后世一直有“黍尺”之说的依据。论及容积的生成，《汉书·律历志》又讲：“量者，龠合升斗斛也……，本起黄钟之龠，用度数审其容，以子谷秬黍中者千有二百实其龠，十龠为合，十合为升，十升为斗，十斗为斛。”中等颗粒的秬黍凡一千二百颗可装满整整一“黄钟”，也便形成了容积的计量单位“龠”。“权者，铢斤钩石也……本起黄钟之重。一龠容千二百黍，重十二铢，两之为两，二十四铢为两，十六两为斤，三十斤为钧，四钧为石。”由此可见，“黄钟”与“秬黍”之间相互量度的关系，大体上以黄钟之管为本，秬黍量之为源，派生出在中国从古至今通用之实物计量单位。

事实上，世界上其他国家取自然界一物作为度量事物之标准不乏其例，如英国人曾以麦粒作为衡量重量的标准，把一粒麦之重定称为一格令（grain）；再如法国之米制（meter），系以通过巴黎的子午线全长的四千万分之一，作为确定“一米”长度之依据。由此可见，在度量衡建制方面，尽管国度与地域不同，取用

之物亦不一样，然而其用法却十分类似，如同一举。

其三，构成“书契”的三要素——数码、实物计量单位与文字的配合应用。

论及数码与实物计量单位配合应用之关系，《后汉书·律历志》中有这样一段记载：“古之人论数也，曰‘物生而后有象，象而后有滋，滋而后有数’。然则，天地初形，人物既著，则算数之事生矣。……，夫一十百千万，所用同也；律、度、量、衡、历，其用别也。故体有长短，检以度；物有多少，受以量；量有轻重，平以权衡……。然后幽隐之情，精微之变，可得而给也。”只有数与相应的计量单位恰当地配合应用，方能明确表达经济事物的数值与数值的单元量度，最终也才能使这种“书契”成为人们所需要的原始会计信息的载体。这一点便是数与实物计量单位的配合在“书契”中所体现出来的基本功能。

然而，应当注意，要使“书契”能够明确地反映它所记录的对象，单纯由上述两个要素的组合还无法最终实现，为此，还必须实现与另外一个要素的配合，即与表现计量、记录对象（或曰计量、记录事项）的文字相配合。只有在这三个要素实现有机组合的情况下，才能实现由新石器时代的刻符记事向“书契”方法的转变，实现它的变革目标，发挥“帐单”的作用，并成为在一定范围之内具有通识性的公认记录，得以在对原始经济的管理中发挥作用。

在本章前文中述及的黏土标志记录，系采用数码、图形与实物模型的配合方法，成为一种反映某一经济事项的，具有直观性的“帐目”，我们曾断定它是介于新石器时代与金属时代之间的一种计量、记录方法，这便因为这种黏土标志已经具有“书契”的特性与作用之故。在其后中东地区所出土的“帐单”或曰最古老的“数学文献”上所记载的“实际羊数，大麦的分量，或

是麦酒的壶数”^[207]，使用象形文字清楚地表述了所记录的实物品种。此外，这时所发明与应用的众多金属工具，如斧头、镑子、钻子、刀子、锯子等等，都是工具之类的财产，亦须以文字将其名称确定下来，成为“帐单”中的记录。在中国奴隶制时代，在甲骨上所记载的文字，如“五犬”、“四牛”、“三羊”、“十豕”，乃至“牛三百”^[208]等记录与记录方式，也很可能是由原始社会末期“书契”记录方式遗传下来的。及至近代，一些少数民族对于“农作物等固体往往以大小不等的筒、箩、斗、别、克、桶、束、驮、挑计；酒、油等液体以碗、罐、瓶计；牛、猪、马等家畜以拳计。”^[209]也反映出远古时代“书契”记录方式的遗风。

最后，值得我们研究的一个问题是，在原始社会末期的“书契”记录中，除上述三个基本记录要素外，是否还包含着其他要素，而且从严格意义上的“帐单”角度来考证这种“书契”，在未从任何方面或以任何方式采用一种类似记帐标号的东西来明确所记经济事项是收，还是支性质的时候，当时，人们又是如何进行识别的呢？同时，作为严格意义上的“帐单”，时间也是一个关键性的记录要素，在这个方面，当时的人们又是怎样对待的？对于上述问题我们至今还无法取用一件有关“帐单”的考古成果来证实它，考古学家们也未曾在这方面发表过研究结论，然而，我们却可以以有关史料为据进行一些切合实际的分析。

从前文中可见，早在新石器时代便可以看到一种印在黏土标志上起着后来印章作用的标记，到原始社会末期，印章便正式出现了，而且成为“书契”中的一个要素。那时还出现了一种“圆筒形的印章，被采用了作为签标财产和签定文件的工具。”^[210]印章原本是原始凭证中的必备要素，而非后来帐簿中的必需的要章，在史前时期的“书契”中较为普遍地出现押印现象，有的是

为了表明押印者对财产控制的权力，而有的则是为了表明记录者所承担一种责任，如把以上二者兼而取之，史前时期的“书契”，便兼有后来帐簿与凭证的作用了。

从金属时代埃及与伊拉克神庙财产管理所主持的事项中可见，他们的主要责任在于如数为“神”取得各项收入，但也围绕收入记录有关“用途的帐目”^[211]，如“交付了好多头绵羊给一个牧人，是什么样的品种”^[212]，便单独记录下来。在中东地区考古发现的大量的泥土板“帐单”表明，绝大部分是有关收入的“帐单”，少数是有关付出的“帐单”，但没有任何一种“帐单”是收支共列的，而且这两种“帐单”是分别存放的，那些泥土算板也没有出现过混合堆码的情形。事实说明，收与支两类帐目是分别记录的，也是分开存放的，这是当时“社会公认的一种记事制度”，人们根本还考虑不到用“记帐标号”或“记帐符号”来划分两类帐目，然而，人们却能清楚地分别出这两类帐目。

历法的应用也发生于金属时代，人们已能够认识一年的单元天数，后来也对一天的时数作出了划分。尽管学者们把帐单、历书、数学等作为这个历史阶段文化知识的革命成果并列对待，然而，在“帐单”上却尚无具体时间方面的记录。从埃及、伊拉克神庙里的“帐单”所记内容的延续过程中可见，一些收入便是在一个相当长时间之内的收入，它也许在时间上有一个起点，然而，它的记录却无结束时间上的限制，大量的收入一直在“神庙”里滚存下去，它所有的聚积都是“神”的财产，故通常都不会去考虑在一定时间之内的结算问题。对支出事项的处理也是这样，只要是“神”许可范围之内的支出，就一直记载下去，通常也不会考虑在一定时间之内的结算问题。如一个神庙里负责记帐的祭司，在他任期内借出去一些粮食，在这些粮食还不曾偿还之时，这个祭司便死去了，而追还粮食的职责自然而然由继承的祭

司来进行，而不必在前任祭司死时来一次结算^[213]。由此可见，“书契”中的每一记录只是在一个相当长时间之内的一笔记录，从收入方面讲，它的反映只要求以财物进入“神庙”为原则，而不必考虑是什么时间进入“神庙”的问题；从支出方面讲，它反映以“神”允许之内的支付为原则，而也不必考虑是什么时间从“神庙”取走的。在经济事项发生时间上是一个完整的概念，而在空间上却限定在“神庙”这个被严格封闭的区域之内。故在此情况下，记帐时间尚不可能作为“书契”记录中的一个要素。

归根结底，“书契”在构成要素方面的不完整性，反映了原始经济发展方面的历史局限性。人们的计量、记录思想不可能超越那个时代经济发展的水平，在科学技术的发展尚未曾进展到使人初步对大自然有一个正确认识的时候，由人造就出来的“神”反过来又束缚着人的思想、人的行为，自然而然，这个被人造就出来的“神”也同样束缚人的计量、记录思想与计量、记录行为。

③货币计量单位应用的萌芽

物物交换方式在原始社会中进行了相当长的一个历史时期，在此期间，用于交换的物品一直是作为简单的相对价值表现出来的。到原始社会末期，当这种交换频繁发生，并且在追求所谓“等价交换”方面发生争执或产生困难，以至造成交易障碍时，人们才开始选择那些能够作为，并能为大多数人接受的一般等价物的商品。如远古时代印度的雅利安人便把母牛看作是交换物中的最珍贵的一种；因此，在交换中众人便推举它作为“价值的衡量物”^[214]，尤其是在大宗交易中，把它作为表现商品价值的计量单位。在古希腊，克里特人曾经用牲口作为众多交换物中的中准。至古希腊的荷马时代，在交换中又以众多牲畜中选定以牛作为一般等价物^[215]。当阿摩利人在两河流域建立了巴比伦的第一

王朝之后，在相当长的时期内依然采用氏族时代的习俗，在交换中依旧以“野羊”作为一般等价物^[216]。此外，在世界上其他远古民族中，还曾经以马、麻布等物品充当过一般等价物。

固然人们在以物易物的交换之中，选定某物作为价值的衡量是一个很大的进步，然而，应当看到这种选择都是不稳定的，如古希腊人除以牛作为一般等价物之外，同时还先后以马、青铜、铁片、斧头，以及三脚椅之类的物品作为价值的衡量物^[217]。由此可见，这种在当时作为一般等价物对待的物品还并非是严格意义的“货币”，这正是因为它们尚未能体现货币作为“固定的一般等价物”的这一特性。不过，如果我们再往后考察一下，便会发现在原始社会末期由氏族公有制向私有制转变的过程中，人们在原有的基础上，开始在交换中确定“固定的一般等价物”，他们实实在在朝着发明使用“货币”的方向迈出关键性的一步。

原来以母牛作为大宗交易中的一般等价物的印度雅利安人，渐自认识到以笨拙的母牛来充当一般等价物大大限制了交换的活动范围，于是他们在达成共识的基础上，最终采用一种称之为“尼什卡”（nishka）的金属物品取代了母牛在交换中的地位，这种“尼什卡”，还在印度进入文明时代之后正式成为一种通行金币的名称^[218]。在货币发展史上，使人惊叹的一件史实是，在巴比伦王国建立之后，在原始公社制末期在交换中作为一般等价物对待的“野羊”，竟成为这个王国基本货币——银币计量单位的名称，这种计量单位取“野羊”之音，定名为“雪凯”^[219]。在古代希腊的米诺斯时期（公元前3000年至前2000年），克里特人也一改旧制，采用以定量的铜条、金条、银条作为交易中的中准^[220]。

还值得注意的是原始社会末期出现的远地贸易，也便是柴尔德教授从考古所提供的确凿证据中所得出的这时已有“国际商

业”的结论。那时候，商业已“把底格里斯河和相距 1200 哩的印度河连接拢来了”^[221]，巴比伦人把大批珍贵的孔雀石、宝石、金子、香料运输到埃及，而这种贸易更需要一种充当中介作用的“货币”，于是除金属之外，一种名贵的海贝从众多的挑选物中脱颖而出，成为远古时代远地贸易中容易被人们接受的一般等价物，这一事实并不限于中东、印度等地，而且在中国，以及其他地方人们都很看中这种珍贵的、便于分割的，而携带又十分方便的海贝。

以物易物的交换是后世“商业”的初始阶段，它在经济发展中的频繁化，最终使“商业”成为社会大分工中的一次关键性的变革。而真正的商业又必须由货币与其相伴随，这些又自然而然成为原始会计发生变革的历史机遇，它们最终促使原始“书契”向单式簿记的转变。同时，货币的诞生，又促使人们的储备观念随之发生变化，这正如马克思所讲：“随着商品流通的最初发展，把第一形态变化的产物，商品的转化形式或它的金蛹保留在自己手中的必要性和欲望也发展起来了。”^[222]。从今往后，人们一般不再去储备物品的自然形态，转而去储备具有稳定性保存价值的贝壳、金块或其他贵重金属。也正是由此引起“富人——财富——货币——积蓄”这一种勾连环接的世俗观念。在《荷马史诗》中描述了一个名叫俄底修斯的富人，此人不仅在仓库中储存着日用的衣物、香油、长耳瓶及老酒，而且还储备着价值更高的财富——数不尽的黄金和铜^[223]。以上事实的发生，不仅影响到“书契”中的货币计量单位的应用，而且也将启发着“书契”记录中分类思想的发生，因而，它也将成为“书契”方法向前演进的推动力。

最后，我们还必须特别注意到黄金，因为在原始社会末期，那些由农业公社的首领向奴隶主转化的富人们，对于黄金（或

铜)的占有欲望又远远胜于对其他财物的占有。马克思指出:“金能以货币的资格,与其他商品相对立,只是因为它原就已经以商品的资格,与它们相对立。像其他各种商品一样,当作等价物的金,当初或是在个别的交换行为中,当作个别的等价物,或是和其他商品等价物并列,当作特殊的等价物。渐渐的,它才在或广或狭的范围内,成为一般的等价物。但它一经在商品界的价值表现中取得这个位置的独占权,它就成为货币商品了。”^[224]自从黄金进入会计核算中的计量领域,它便产生了极强而又极为深远的影响,就近而言,它影响到奴隶制、封建制时代会计计量单位及其他会计方法的发展,长远地考察,它对于会计方法发展的影响一直通达至今,以及影响到未来。

第三节 研究人类会计思想与行为的起源 所揭示的基本问题

沿着原始经济创业之际艰苦的发展之路,本文揭示了人类的祖先在对经济事项的计量、记录方面所创造出来的一个又一个奇迹,这些在创业之际所产生的科学、文化成果,既展示了人类会计思想、会计行为的历史起点,而又表现了处于起源阶段的会计与相关学科之间所建立起来的历史渊源关系。

当然,严格地讲,作为具有独立意义的会计特征,直到原始公社制末期或到达文明时代的初期才表现出来,故本文把人类会计发展源流的形成时期,命名为“原始计量、记录时代”,并把这个漫长的历史时代仅仅看作是整个会计发展史上的一个阶段,即会计的萌芽阶段。

通过一、二节的考证与研究,我们不仅详尽地阐述了会计历

史起源阶段的漫长过程，而且还将进一步揭示下述基本问题。

一、人类会计思想、会计行为产生的根本前提条件

作为历史最为悠久的科学之一的会计，它在进入人类文化宝库之前并非天降之物，而是原始人们在同自然作斗争的过程中的产物。

（一）人类的生产行为的发生是人类会计思想、会计行为产生的根本前提条件，如果没有人类生产行为的发生，便不可能有人类会计思想、会计行为的发生。

（二）人类的会计思想、会计行为当是社会生产发展到一定阶段的产物。考古证实，并非一有生产行为的发生，便立即会有人类最早的会计思想、会计行为的发生。这是因为人类会计思想、会计行为的萌生，既与生产发展水平密切相关，而又与人类的生活水平密切相关，只有当社会生产的发展，得以保障维持人们的正常生活及保障人种的正常蕃衍的时候，人类的会计思想、会计行为才具备了产生的条件。

（三）生产剩余物品的出现既是衡量人类生活得到保障的标志，而又是衡量人类最早会计思想、会计行为得以产生的重要标志。正是由于生产剩余物品的出现，人类才有可能在思维活动方面将生产、分配、储备问题联系起来加以考虑，从而萌生了一种计量、记录思想，进而便产生了人类最古老的、最原始的计量、记录行为。就生产剩余物品出现与人们生活得到保障直接相关而言，我们认为，社会生产发展水平是衡量人类会计思想、会计行为发生的先决条件，而生产剩余物品的出现与陆续增加则是衡量人类会计思想、会计行为发生的具体条件。自然，人类原始会计思想与会计行为的演进也取决于生产的进一步发展与生活的进一步改善。

二、人类的原始会计思想产生、形成的逻辑思维活动过程

考证会计的起源较之考证人类的起源在因果关系上要明确得多，它并不存在“是先有鸡，还是先有蛋”这个玄妙的问题。可以肯定地讲，由社会生产这个大环境所决定，是首先萌生了人的计量、记录思想，然后（亦可以讲是随即）才产生了人类最原始的计量、记录行为。

（一）人的思维活动中所形成每一概念的背后总是包含着物质的活动，其中人的智力活动便是客观物质活动的直接反映，并且只有在人的动作作用于客观对象时，在人的大脑中才会形成思维的逻辑结构。就逻辑关系处理中的数的概念的形成及运算方法形成而言，其表现方式便“来源于行动本身，因为它是从行为的协调中抽象出来的结果，而不是从对象本身抽绎出来的。……人们只是通过行动本身的固有的秩序才能认识客观的秩序。”^{〔225〕}就上述分析而言，人类在所进行的物质生产活动之中，既受到这种活动的启示产生了计量、记录的思维活动，而又是由于自身对于管理生产活动与管理好生活的需要形成了计量、记录思维活动过程，最后才出现了计量、记录方面的发明，并指示行为去完成这种发明。由此可见，人类的物质生产行为是造就原始会计思想的逻辑起点。

（二）人类所进行的生产活动原本是对客观世界认识提高的结果，而这种生产活动的开展，在客观上又自然而然促进人类思维活动的进一步发展。当生产活动进行到一定阶段的时候，为组织好生产，安排好生活，人类最早的计量、记录思想便油然而生，而这一思想的产生又标志着人类智力的提高。往后，随着经济活动过程与经济关系趋于复杂化，人类的思维活动能力便又相应得到提高，自然，人们进行计量、记录的能力亦相应得到提

高。

(三) 当然, 人类的计量、记录思想的演进, 又直接影响到他们的计量、记录行为, 思想方面出现的每一进步, 便必然随即体现到行为方面; 同时, 在人们的计量、记录行为对管理经济活动发挥作用的过程中, 反过来又促进了人类计量、记录思想的发展。

(四) 在原始社会中, 人们的计量、记录思想之演进, 与人们的数的思维活动、数理运算的逻辑思维活动之演进是同时进行的, 这一点集中体现了人类会计思想起源与人类数学思想之起源的一致性。同时, 人类最早的统计思想的发生与人类最早的会计思想的发生也存在着关联性关系。

三、在会计起源阶段, 在原始计量、记录方法演进过程中所体现出来的基本历史规律

史前考古学家从许多文化发现中作出了一系列科学的结论, 其中许多结论是对人类在史前活动中历史运行规律的揭示。这里, 我们同样以有关原始计量、记录方法应用方面的发现为依据, 将前文中通过考证、分析、研究所分散作出的许多结论集中起来, 揭示这个时代人类会计起源中所表现出来的基本历史规律。

(一) 从旧石器时代的中晚期到金属时代, 原始计量、记录方法演进的历史过程表明: 社会生产越发展, 所体现出来的经济关系越复杂, 人类发明创造与应用的原始计量、记录方法便越进步。当原始公社制末期, 在人类从一些最基本的方面为进入文明时代创造条件的时候, 这时, 作为史前计量、记录方法发展的最终成果——“书契”, 也同样体现出向文明时代的过渡, 为人类的会计由原始计量、记录时代进入单式簿记时代创造了一些最基

本的条件。

(二) 在原始经济发展的诸种经济因素中, 原始交换关系的出现及其发展是推动原始计量、记录方法发展的一个关键性的力量, 它促使原始会计行为由各个部落中的行为, 逐渐成为全社会的行为, 为全社会所关心, 并最终通过社会性的创造, 使这一科学领域得到更快的发展。

(三) 会计发展史上的第一次变革发生于原始公社制向奴隶制更替之际, 通过这次变革所体现出来的主要进步在于:

1. 由数字、实物计量单位、文字三要素构成的“书契”方法的创造, 并为社会所公认与通用, 就这种的“书契”(或曰帐单)在财物管理方面的作用而言, 史前考古学家认为这种“书契”(或曰帐单)已体现出史前时期所创造的一种“记数制度”。

2. 从事“书契”计量、记录工作的专职人员出现, 起初这种工作由神庙中的祭司兼任, 稍后便由被指定的“神庙管理人”从事这项工作, 在埃及, 这种专职计量、记录者后来便定称为“书记(或曰书吏)”⁽²²⁶⁾。

3. 集中体现在“神”的“代理人”身上的受托责任制度的产生。形式上是作为“神”的代理人, 为“神”记帐, 为“神”管理财产, 而实际上是为神庙所在部落的集体或统治者记帐与管理财产。加盖于那些泥土“帐单”上的印章, 有的表明对于“帐单”中所记财物的占有权, 有的则是受托者的印章, 这种印章便体现出应承担的受托责任了。到后来可以清楚地看到, 尽管被古埃及人与伊拉克人造就出来的那个“神”依然存在, 然而, “到公元前 3000 年时, 每一个城市的神的旁边, 都已经产生了一个世俗事务的统治者”⁽²²⁷⁾, 这个统治者便又自称为“王”了。自此, 财产从形式上到内容上却成为“王”的财产, 一切都赤裸裸地被暴露出来, 而这时的“王”便又寻找到一种“代理人”为他

登记财产帐目了，会计发展史的一种重要制度——“受托责任制度”便开始普遍地被社会所接受了。在审计工作出现之后，这种受托责任也便成为“一切审计工作的出发点”^[228]了。

4. 上述进步所造成的影响，一方面体现在为由原始计量、记录时代进入单式簿记发展时代奠定了基础，另一方面基于私人占有财产制度的产生，财产被分割为“公有”与“私有”两大部分，而“会计”却成为这两个部分共同的需要，故这种格局从思想上、形式上，以及内容上都影响到后世所谓“官厅会计”与“民间会计”的分立。

四、原始计量、记录工作的历史地位

在史前时期，文明古国的光辉灿烂文化，在许多方面体现在那些“帐单”之上，在“帐单”上显示了那些向文明迈进人们的管理才能，它们并通过“帐单”这样的文献，最早便确定了“会计”在人们心目中的地位。

“管理”是人类原始计量、记录行为与计量、记录行为产生之初的动机，无论人类在一个漫长的历史时期内对“管理”概念与内在含义的认识，一直是处在一种蒙昧的状态，然而，他们又确实是为了安排生产与生活，为使人种得以蕃衍下去，而通过采用一定的计量、记录方法达到对生产剩余物品的管理目的。这正如美国著名学者克劳德·小乔治所指出的：在五千年以前，在苏美尔那些庙宇里所发现的祭司们所记保管财物的帐目，从实质上讲，它“是一种管理控制实践。”^[229]他还指出，在寺庙里的财物的聚积越来越多的时候，事实上苏美尔人已认识到进行“管理控制的必要。”^[230]由此可见，即使对于原始公社制时代出现的那些极其简单的“帐单”，究其产生之动机，管理学家、经济学家们也是从管理活动的角度加以评价的，他们客观地、公正地确定了

原始时代处于萌芽状态的会计的历史地位。

历史表明，事实上会计自它诞生之日起便不是一种处于被动状态的工具，它从始至终都是经济管理工作中的一个组成部分，社会越是朝着更高级的阶段发展，它在经济管理工作中的地位便越重要，它的管理能量便越来越强，它在经济管理工作中所发挥的作用也便越来越大，社会、国家、企业交付于它的管理任务也必然会越来越繁重。

五、人类起源阶段的会计与相关学科之间的关系

从前文中对人类会计的历史起点考证、研究中可见，会计不失为人类物质文化发展史上历史极其悠久的一门科学，它是人类创造文明的起点之一，在人类文明发展史上具有引导性作用。同时，在它问世之初，便与相关科学建立了十分密切的相辅而行与相辅相成的关系，其中尤其是它与数学、统计学的密切关系可以讲一直相沿不改，其结合日趋密切。

（一）原始会计与文字创造、应用之关系

首先，仅就那些具有特别的艺术色彩与神秘感的刻划符号与画图而言，这些用于表现经济事物的计量、记录标号，要先于文字产生。其后，世界上最古老的文字也正是在这些极其简陋的刻划符号或画图的基础上产生的，具体讲，这些符号与画图造就了世界上最为原始的首批文字——图画文字与象形文字，这也便体现了文字学家所作的结论——文字是社会所公认的符号的标准。尤其值得注意的是，到原始社会末期，在这个图画文字、象形文字正式出现的时期，对于文字究竟主要因何种动机而完成了它的创造过程，达到明确“帐单”等文献记录的内容与传达信息的水平，考古学家们对此已有深刻的认识。正如前文中已述及的柴尔德教授对此所发表的真知灼见：“文字的发明，在每个地方，都

可能是和苏末一样，系由城市经济的特殊实际需要所促成的。”并且“文字的发明，并不是为要作为一种发表的媒介物，而是为职司管理的那些团体的需要。”也正是由于文字的产生及其创造上的进步，其很大的原因在于经济管理动机的推动，故在史前出土的大量“帐单”向后人昭示“世界上最早的文献是帐单和字典……这些东西，揭露了促成苏末文字之发明的迫切实际需要。”^[231]自然，众所周知，在文字产生之后，尤其是在进入文明时代之后，文字对会计发展的促进便占据主导地位了，可以讲，会计所应用的方法、会计中的每一表现方式、会计的理论建设、会计的传播，乃至会计教育等等方面都依靠着文字与数学的进步。

（二）原始会计与数学^[232]之关系

史前文化史表明，原始的会计行为与原始的数学行为是同时发生的，并且是同步演进的，它们都是原始社会经济发展到一定阶段的产物。为着经济的目的或曰出于经济管理动机，人们在创造计量、记录符号的同时，也创造了人类古老的计数方法，正是从这一点出发，我们认为，人类的原始计量、记录行为，其本身便体现为一种原始的“数学”行为，而人类处于萌芽状态的数学行为原本就与经济事项的计量、记录至为密切相关，也原本就是为着管理经济服务的。因此，考古学家们在考证数学与会计的历史渊源时，最早看到的也是“帐单”，故而他们在用语方面，在分析与考证方面，以及在所作结论方面，均处在一种交替互用状态，这是因为，在那漫长而荒远的年代里，二者之关系确实实是难以加以区别的。在史前，一度出现与神话传说相关联的数，这种以神话作为载体的数，反映了原始人“竭力摆脱直接感受”，消除对物质世界数的狭隘的观察与局限的认识，而“奔向更自由更普遍的观念”^[233]，最终向被世人普遍认识的并具有抽象性的

数的转变，故我们可以把神话中的数看作一种数的过渡形态。然而，关于史前的数还有一种“神数术”之类的荒诞不经的传说便不是这样了，这种所谓“神数术”完全被涂抹上了一种巫术化了的色彩，看不出它有任何科学的含义，而反倒很容易误导人们对于数的正确认识。应当明确，在现实社会中，数学一直都是植根于社会经济、社会文化，以及其他相关科学基础之上的，原始会计便与它有着同根共体的关系，这也是它们自产生之日起便结成难分难解关系的根本原因。在进入文明社会之后，与文字同会计的关系一样，数学的发展对会计发展的促进作用也便占据主导地位了。从今往后，数学犹如会计方法体系形成之经脉，犹如会计理论建设之支柱，会计的存在与发展与数学发展形成为相依为命的关系。社会越是往更高级的阶段发展，数学对于会计的发展便越是显得重要，会计对数学的依赖程度也便越来越强，而数学在会计学建设中更加深入而广泛的应用，又不断地提高着会计方法发展的科学性，不断提高着会计控制的能力，以及会计学的科学性。

（三）原始会计与原始统计之关系

从统计学的起源方面考察，史前时期的计量与记录符号、计数法，体现着计量与记录方法应用的“帐单”，以及类似结绳记事之类的方法，也被看作是统计行为，标志着统计学的起源^[234]，我们认为这一结论能够成立。考察社会经济发展过程中的会统关系史可见，“人类的统计行为大体上是与会计行为同时产生的”^[235]，最初统计计量、记录方法的应用与发展，也与原始会计方法的应用与发展是相辅而行或并驾齐驱的^[236]。在进入文明时代之后，在相当长的一个历史时期内，官厅的会统工作又是合二为一进行的，统计工作仅仅是“大会计”工作中的一个组成部分。“会统之分野，统计成为一门独立的科学是近代经济发

展的产物。自此，统计建立了更为广阔的计量与控制领域”^{〔237〕}，它在宏观经济控制与微观经济控制中均发挥着重要作用。“然而，纵观会计、统计发展的历史，它们在对社会经济的计量与管理过程中，又始终是相互影响与密切合作共存的。尤其是到二十世纪三、四十年代，世界经济发展的新浪潮，又把它们之间的关系推进到一个新的历史阶段——相互渗透的阶段。……在人类历史上，会统之间所表现出来的‘合久必分，分久必合’的运行规律”^{〔238〕}将是人类经济管理工作的一个基本运行规律。

此外，人类史前时代的会计计量、记录行为，还与绘画、雕刻、雕塑、原始工艺装饰品制作，以及符篆、神话传说均有着密切关系。由此可见，人类在原始时代的会计行为，还大体上是一种综合性质的行为，这样评价它不仅仅是讲，在此期间它有着极其复杂的社会关系，而且更为重要的是指它与许多门科学的源流存在着一种一体化的关系。

六、原始计量、记录行为发生与发展所体现出来的管理目标

从原始计量、记录行为演进的历史过程来考察，我们认为，在私人占有财产的现象未出现之前，人们进行计量、记录之目的，一是为了维持正常的生产状况，使生产得以保证人们的生活所需；二是为了管理好储备的各种物品，实现较为合理的分配，以求部落集体的共同生存。在私人占有财产的现象出现之后，人们进行计量、记录的目的发生了一定变化，从氏族公社的公共财产部分讲，人们进行计量、记录的目的，是为了妥当处理好生产、分配、交换与财物储备关系，以求经济的进一步发展；而从家族私人占有部分讲，其目的则在于如实计量、记录私有财产占有的数量，以保护这些财产，并不断扩大这些财产。应当注意，这种变化实实在在是一种十分惊人的变化，是深刻地影响着人类

会计今后发展前程的变化，自此，以往假借占有这些财产的“神”便成为隐形中的“神”了，“王”与他的臣民奴隶主却显露出他们占有这些财产的权势，同时，他们并赤裸裸的以占有更多的财产引以为荣了。这样，在进入文明社会以后不久的时日，便出现了两种会计，一是“官厅会计”，一是“民间会计”。

第二章 “會計”命名的起源

本章主要研究中国“會計”命名之起源，揭示“會計”的原始含义，以及研究会计含义的历史变化。事实上这个问题涉及到会计理论研究中的一个最基本的问题——会计的本质问题或曰会计的实质问题。后世学者围绕这一问题的研究形成了众多的学派，对于会计的本质是什么？会计究竟是干什么的？或者直接追问会计是什么？他们说法不一，并各持己见，使人莫衷一是，至今也无法形成一个被公认的定义或被公认的结论。然而，对这些问题的研究都应当回归到对其来源的考证上去，对“會計”最原始的含义研究上去，然后方可顺流而下，研究这个最基本的理论性问题在历史长河中的各个阶段的变化，认定各历史阶段“會計”的本质。

考证最早会计行为的起因，从第一章中可见，一直可以追溯到旧石器时代的中晚期，然而如考证“會計”命名的起因，在史前却无法找到直接的根据。第一章柴尔德教授称为“帐单”的“书板”，英语称为“Tablet”，这显然是文明时代以后所创名称。前文所述及现在英文中所讲的计算（或译为核算）“Calculate”一词系来源于拉丁语中的“石”字（Calculus），其含义与上古人用石子计数相关，这尽管在部分含义上与后来的英语中的所讲“簿记”（Bookkeeping）相关，然而，它却属于与数学及其他之类的计量行为均相关的一种综合性的概念。故无论从形、声，还是从原始含义方面来考察，中国古代对于“會計”之命名都具有

代表性，它体现了人们对古代会计含义的深刻认识，它体现着世界会计发展史上的一大成就。

第一节 中国“會計”命名起源之争议

关于“會計”命名起源的研究，中国会计界曾经出现过三种不同的认识。本文以考古成果为据，并结合历史背景加以分析研究，认为我国“會計”命名起源于西周时代。在阐明这一观点之前，先介绍有关中国“會計”命名的其他两种观点。

一、关于“會計”命名起源于夏代之说

在中国会计史研究中，这是最早产生的一种观点，过去有不少会计界人士赞同这一说法。

阐明这一观点所持主要依据是司马迁所著《史记·夏本纪》中的一段话：“自虞夏时，贡赋备矣。或言禹会诸侯江南，计功而崩，因葬焉，命曰会稽，会稽者，会计也。”这一说法在《管子》、《墨子》、《吕氏春秋》、《淮南子》、《越绝书》、《吴越春秋》等书中都有类似记载。如《吴越春秋》中讲：禹“三载考功，五年政定，周行王下，归还大越，登茅山，以朝四方群臣……乃大会计……遂更名茅山曰会计山。”^[239]《越绝书》还讲到大禹王曾先后两次登上茅山，在他第一次上山时便将茅山更名为“会计山”。从以上史书记载中可知，禹夏时，禹的权力已相当大，尽管他可能还只是联合部落里的首领，然而，从当时私有化的情况方面分析，禹已在行使国王的权力了。他经常召集各个部落的首领在一起议事，按规定向他们收取贡物，并依据贡物交纳情况进行考评封功。倘若如此，便要具体进行考核，并会形成类似前文

述及“书契”方面的记录，这是可能的。从这一点出发，如果讲夏代的会计较以往有了明显的进步，这是可以加以肯定的。禹死之前，曾经在茅山^[240]召集各部落首领开了由他主持的最后一次会，据说也是进行考评封功。会后禹便病死在那里，随后人们也便把他安葬在那里，为了纪念他，把茅山更名为会稽山，这种传说也可以讲是合乎情理的。然而，如果仅因改茅山为会稽山，便把“会稽”与“會計”等同起来看待，并认为这便是中国“會計”命名之起源，便不能认为是合情合理之说了。其原因在于：

（一）政治、经济背景简析

尽管禹之子启废“禅让”之制，表明私有制在禹夏时已经产生，到夏朝建立之后又有了一定的发展，然而，夏朝却只不过是奴隶制社会的初期，它才刚刚从原始公社制社会中脱胎出来，无论是在农业、手工业生产、商品交换，还是在文化、制度发展方面都还极其有限，官厅的组织格局也未最终形成，故认为这时已有了“會計”的命名，并初步确定了“會計”的概念，显然言之过早。

（二）从文字产生方面分析

从考古发现可见，夏代的文字至今尚无法考究真详，在那些已经发现的象形文字中也未见有“會”和“計”的形体出现，故断定在夏代对“會計”之命名已有了明确的解释，并且认为人们已揭示了它的内在含义，从目前看来还缺乏根据。

（三）根据司马迁《史记》中的记载分析

《史记·夏本纪》中的这段文字，涉及到会计，使用了“或言”一词，并以“或言”冠于这句话之首，“或言禹会诸侯江南……会稽者，会计也。”显然这是一种推断或选言判断的用语方式，故这段文字对于“會計”之命名亦非肯定之说。

（四）从中国“會計”概念形成的历史过程分析研究

在中国,“會”与“計”二字之形成,以及将二字结合应用,并赋予它特定的含义,系在进入文明社会之后,经历了一个逐步演进的历史过程,故它的命名与概念之确定绝非是一朝一夕偶然形成的。

二、关于“會計”命名起源于战国时代之说

这一观点所持依据主要是我国先秦时代的两部著作,一是《周礼》,一是《孟子》。这些学者认为这两部书都是战国时代的作品,而我国“會計”一词与“會計”之意又最早出现在这两部书中,故以此判断我国“會計”之命名及最初的含义当起源于战国时代。仅就两部书中的有关记载便作此判断,亦值得商榷。

(一) 根据我国先秦时代有关史书记载分析

在先秦时代的著作中,远远不止《周礼》与《孟子》这两部书记载有“會計”,其他一些著作或记载有“會計”,或记载有“計會”,都涉及到这一专用之概念。表1-1所列示的九部著作均属先秦时代的作品,并且书中都记载有“會計”或“計會”,或简称之为“计”、“计书”。

从表1-1可见,对于《周礼》、《六韬》、《管子》这三部书成书年代是有争议的,认为《周礼》成书于西周或战国,至今未有定论。这里,即使把成书年代都统一在战国,但我们认为也不能以此为据把“會計”的命名确定在战国。道理很简单,这是因为通常作为史书所反映的内容,大都是跨时代的,后代人为前代人写史,或在议论史实中反映上一代人的内容,可以讲这几乎成为写史、论史之规律,故一般也不能以成书年代作为断定书中某一论点、某种提法、某一概念,以及某一事实形成的年代。如《周礼》一书,所述西周之事,其成书年代固然为晚,但史家认为,书中所述之内容绝非“向壁虚构”^[241],而基本上反映了西

周时代的政治、经济情况或西周政权对于包括会计事务在内的若干规划。此外,《周礼》一书所记有关制度与经济方面的某些内容在近几十年来的考古发现中还陆续得到证实。

表 1-1 先秦时代记载有“會計”的部分著作

书、篇 名 称	“會計” 的记载	成 书 时 代		
		(1)	(2)	(3)
《周礼·天官》	会 计	西 周	战 国	略
《六韬》卷三《龙韬》	计 会	西 周	战 国	—
《左传·昭公二十五年》	计	春 秋	战 国	—
《管子·四时》	会 计	春 秋	战 国	略
《孟子·万章》	会 计	战 国	—	—
《战国策·齐策》	计 会	战 国	—	—
《韩非子·外储说左》	计	战 国	—	—
《商君书·禁使》	计(书)	战 国	—	—
《吕氏春秋·务本》	会 计	战 国	—	—

再从表 1-1 所引其他几部书来分析,战国时代的作品《韩非子》、《商君书》把“會計”简称为“計”,这与春秋时代的作品《左传》中的称谓是一脉相承的。从另外的几部作品中还可见,至战国时代,“會計”与“計會”这两种提法已交互使用,并成为两种普遍性的提法,一般对于某一概念由个别的提法进展成为一般性的提法,也须经历一个渐进的历史过程,这也表明以成书的年代作为考证“會計”命名起源之年代的观点是不能成立的。

(二) 以《孟子》一书所记会计内容作为“會計”命名起源于战国的根据存在自相矛盾之处

《孟子·万章下》中所记:“孔子尝为委吏矣,曰:会计当而

已矣。”显然，文中引用了孔子所讲的话，而这句话正好讲的是对“會計”的认识，不言而喻，孔子是春秋时代的人，自然，他有关“會計”方面的言论表达于春秋时代而绝非在战国。

（三）从“會計”概念形成的历史过程考察

与第一种观点一样，这种观点也同样忽视了“會計”命名产生的客观环境，以及“會計”概念形成的历史渐进过程。

总之，上述关于“會計”命名起源的两种观点不能成立，他们所作出的研究结论根据不足，其研究具有一定的局限性。立足于对会计演进环境的分析与以考古成果为据，我们认为“會計”之命名及早期人们对“會計”概念认识的发生，当在西周时代。

第二节 “會計”命名起源及其 基本概念的形成

正如美国会计史学家 A·C·利特尔顿所讲：会计的发展一方面依赖于它所处的环境，另一方而又取决于一定环境下所出现的新问题。随着环境的变化，它已往所具有的一些方面，如某些概念、某些方法都已成为历史，此时便需要通过研究、解决新的问题，去适应变化了的环境，创造出新的概念或新的方法，这便叫作“发展”^[242]。以下，我们对中国“會計”命名的起源及其基本概念形成的研究便正是根据这种研究历史问题的逻辑关系进行的。

一、“會計”命名起源于西周时代的背景分析

在原始计量、记录时代，人们的思维活动能力还极其有限，他们只能采用一些简单的计量、记录方法，为管理一般性经济事

务服务，还不可能对经济事物进行科学的分类，更不可能采用分门别类的记录方法。到夏商时代，随着奴隶制经济的发展，尽管人们已能分别收支，将不同类型的经济事项录以成册，并采用文字与数码、计量单位相结合的记录方式。同时，作为独立会计意义的“帐目”已经存在，并以“简册”的记录方式集中表现出来。然而，这些进步却仍然是有限的，人们在简册上所作出的记录仅仅表现出“单式簿记”的早期形态，并未形成较为固定的记录格式与采用较为固定的记录方法。此外，尽管人们在经济事项记录实践中，对于聚合、汇集同类经济事项有了明确认识，并能通过盘点的方式，掌握已经耗费与现在结存财物的数量，然而，由于经济发展方面的局限性，不仅收支数量较为简单及收支次数的发生亦不十分频繁，而且结算也处于十分简单的状态，故人们对于“會計”概念的认识也必然处于较为肤浅的状态，还不可能在观念上较为完整的形成“會計”的基本概念。

从中国的政治、经济发展史上可以清楚地看到，到西周时代无论在政治、文化，还是在经济发展方面的情形都大不相同了。西周是我国奴隶制经济发展的鼎盛时期，在此阶段，无论在农业、手工业、畜牧业、商业的发展方面，还是在经济制度的建设方面，都是前所未有的。

（一）农业生产的发展

在西周时代，首先是农业生产工具得到显著改进，农用金属工具的种类已很多。“序乃钱镈，奄观铎艾”^[243]这里便讲到四种生产工具，一是“钱”，为一种铲类生产工具，一是“镈”，是一种锄类生产工具，而三与四所讲的“铎”与“艾”这两种则都属于收割类用具。其次，这时简单的引水、排水技术也在农业生产中得到应用，保障了农业收入。最后，由于耕作面积的扩大，轮耕方法的采用，以及除草、禾苗培育、腐草施肥技术与防虫方法

的应用,使得农作物的种类增加,产量与农产品质量都较之商代有了显著提高。至西周,相对农业而言,尽管畜牧业在社会经济中所占地位明显下降,然而,它却依然是人们改善生活与举行祭祀活动所不可缺少的生产来源,从饲养方面讲,它较前也有了显著进步。

(二) 手工业生产的发展

西周的手工业为国家与奴隶主所垄断,并形成了一定的制度。自周成王之后,以铜器、陶器、漆器和玉器为主的手工业取得了迅速发展,尤其是在青铜器制造方面,分布之广,数量品种之多,工艺加工之精,都远非以往可比。当时已有规模较大的手工业作坊,在这些作坊中,分工之细,号称“百工”。

(三) 商业的发展

这时的商业处于贩运性阶段,因为“这种商业不是由于生产物商品化的结果形成的,而是相反地由于有了商业,才把已经存在的生产物变为商品。”^[244]这是在论及奴隶制与封建制时代的商业时应当注意的一个问题。在西周,商业已成为社会经济中不可缺少的部门,其中对主要商品的经营都由国家垄断。由于用于交换的商品越来越多,交换范围在不断地扩大,在一些都市里还出现了比较正规的市场,上市的商品除牛、马、兵器、日用品与珍贵的器皿之外,还有为数众多的奴隶。同时,在商品交换中,货币已在发挥作用,并由以“朋”为计量单位的贝币使用,发展到使用以“孚”为计量单位的金属货币“镒”。诗经中所讲:“元龟象齿,大赂南金”^[245],也反映了金属货币在商品交易中应用的情况。自然而然,这是经济发展与经济关系复杂化的一种表现,它最终也自然要反映到会计方面来,成为推动会计发展的重要力量。

(四) 经济制度与文化的发展

西周的“井田制”继商代之后又有一定发展，周王把奴隶与土地分给各诸侯，称之为“建国”，而诸侯又把奴隶与土地赏赐给乡大夫，称之为“立家”。当时，土地和奴隶分封之多少，是按照诸侯和百官的俸禄多少来计算的，放在分封之时，对于疆界之长短，山川林泽之宽广，耕地面积之大小，以及居邑之多少，都要一一进行丈量、计算与登记。通过各种类型的登记，不仅划定了诸侯与百官的势力范围，而且也成为征纳贡赋之重要依据。为了维护周王对经济的统治，保证各项贡赋收入的实现，并依此筹划王朝的各项开支，西周王朝较之以前两代都要注重对各经济部门的严格控制，并注重其中的财政与会计工作，以至推动了当时官厅会计的发展。同时，那时候奴隶主庄园也已有了相当的规模，他们一方面通过庄园里的农业生产，残酷榨取奴隶们的劳动成果，另一方面又对外进行商品交换，以取得更多的奢侈品供已挥霍，在此情况下“家计”开始受到重视，从这里还可以看到民间会计发展的一般情况。

西周在甲骨文的基础上，创造了钟鼎文，出现了文字发展史上的新局面。简册自然是这一时期通用的书写物，从一些象形文字可见，会计记录一般书写在简册之上，书写其上的文字较甲骨文、金文要简化明了，这为其后通行的简策文产生奠定了基础。史实进一步表明，会计的发展在很大强度上依赖着文字的发展，只有文字才能表现会计的各记录要素，显示会计事项的内容，最终成为一种会计文化，然而，也正是人们悉心表现各种会计记录，并力求使这类记录简明扼要，易于为人所知，从而又推动了文字的发展，以至从会计的角度创造与形成了许多特殊语言与名词、标号，从而极大地丰富了文字的体系，有鉴于此，后世方有会计文化之说。事实上中国“會計”之命名、之创意便是其中最典型的一例。

总之，正是由于上述会计的经济环境及文化环境的显著改善，最终使诞生于文明时代的单式簿记开始跳出原始计量、记录法的小圈子，摆脱了会计的原始形态，从而初步显示出会计的基本特征，由此“會計”这一命名的早期含义也随之加以明确。

二、关于“會計”命名起源于西周时代的考证

《周礼·天官》称：“司会掌邦之六典、八法、八则……而听其會計。”这便是《周礼》一书中开始出现“會計”这一名称的记载，此后，这部书还围绕“會計”有更为详尽的叙述。当然，我们确定“會計”之命名起源于西周，其根据不仅不限于此书，而还把更为重要的根据放在对“會計”命名产生过程的考证方面。

（一）“會”与“計”二字造形、立意之考证

在商代已有“會”字之造形与应用^[246]，但“計”字在甲骨文中至今尚未发现，仅分别有“十”与“言”字之存在^[247]，自然，“會計”二字之结合应用也便不可能出现。

到西周，“會”字在钟鼎器物铭文中更多的出现，这表明“會”字的应用在这时已较为普遍。从“會”字的造形方面考察，文字考证学家们前后有两种解释：一为“器具合一”之说，如对《仪礼·士丧礼》中的“會”字，东汉经学家注称：“會，盖也。”清末学部参事罗振玉在解释甲骨文中“會”字亦称：“器盖为會，其文象器盖上下相合。”^[248]亦有人在此基础上，对甲骨文、金文中的“會”字之形体作进一步的解释：“會”字，其形为三种器具合一而成，上端如密合之盖，用以聚气；下部形如釜甑，用此盛水；而中间形如一算，其上则如谷米之形。此三种器具合一，正好配合成一套蒸具，其形与其意相一致，表达了三器聚合之意义^[249]。值得研究的是，这一解释言明“會字之形为三器之合

一，其意体现为聚合，然而，这种含义是否可以直接引申到会计方面，尚有待进一步的考证。”

另一种解释为“會”之组成部位含义结合之说。东汉经学家许慎称：“會，合也。从曾省。曾益也。凡會之属皆从會。”^[250]其意为“會”乃是原来的“合”字与“曾”字部位省略之合一，即“合”字省略去“口”，“曾”字省略去“八”，其余部位便组合成“會”字。“會，合也。”许慎从“會”字的意义上解释与第一种解释是一致的，但也未曾明确指出“會”之含义中有关“會計”方面的内容。然而，清代文字训诂学家、经学家段玉裁却对此有明确的解释：“会为其上下相合也，凡曰会计者，谓之合计也。皆非异议也。”^[251]一则，这与以前的所有解释均保持一致；二则，言明了“會”字之含义亦与“會計”相关。但是，段氏认为“會”字与“會計”之意相关既不仅仅局限于“合”字的原意，也不仅仅是如器具之吻合，以及如“合”与“曾”部位省略之结合，而还具有另外一层含义：“说从曾之意，土部曰增益也，是则用曾者，增之假借字，如曾祖、曾孙之曾，即含益也。”^[252]后继有人为之益，意在人丁兴旺，家产有人继存；财物增加为之益，意在由于收入增加而带来一家之富裕。《吕氏春秋》中讲：“其家必日益”^[253]便如此。

以上两种解释具有共同之处，尤其表现在开会之“會”这个意义之上，如果把两种解释结合起来，便可以清楚“會”事实上已具有两种含义了。

在西周应用的金文中，至今依然仅发现“言”与“十”的分别应用，尚未发现二字合文之“計”字。根据史书记载发现春秋初年已有了“計”字的应用，依此推断在西周时代很有可能已出现“言”与“十”合文为“計”之事实或趋向。

（二）“會計”命名产生过程的考证与分析

“會”与“計”字之产生及其具体应用到最初显示经济核算方面的内容,经历了一个漫长的演进过程,这个过程至西周时代才基本上结束,围绕经济核算方面的内容,开始形成了中国会计发展史上最早的一种“會計”的概念。

1. “會”字产生与应用的历史过程考析

“會”字的产生、含义的形成与应用的历史演进过程,可先用图1-24这张简图加以表示,以下便按图中所列顺序,依次加以考证、分析。

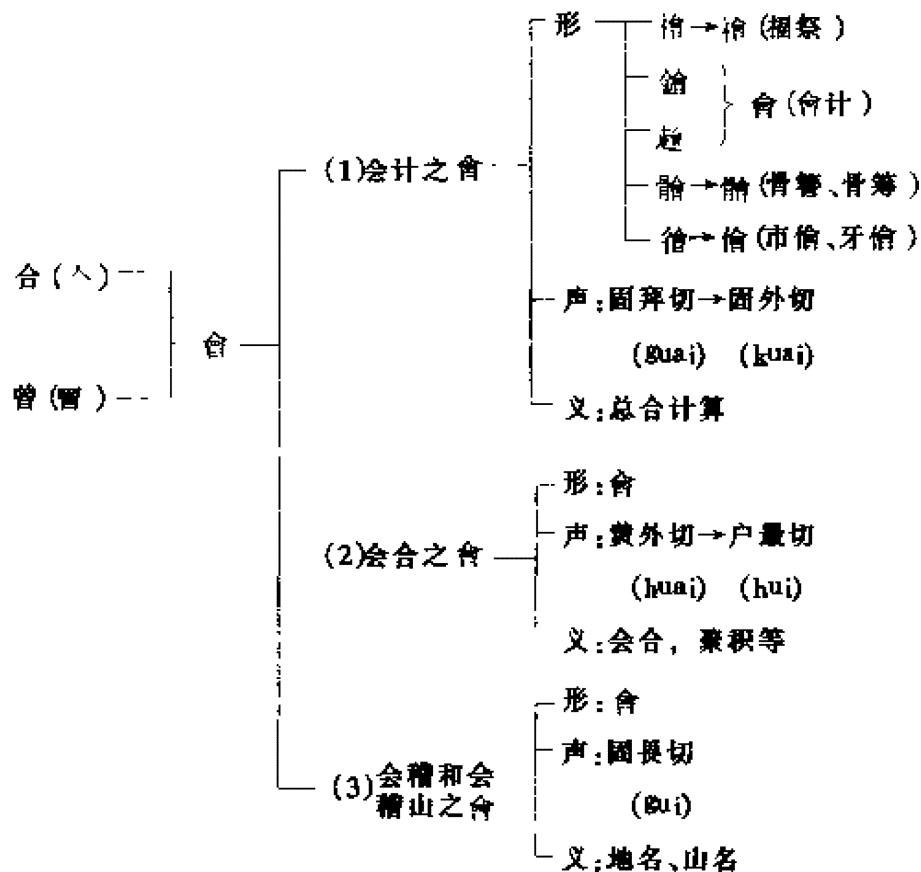


图 1-24 “會”字形成过程示意图

如前述及,“會”之形体产生,与“合”、“曾”二字形体省略后之组合相关,而从象形方面观察,其字形又似一种三合一的蒸具。再从“會”的含义上考察,它系由先于它出现的“合”字

脱胎出来，不仅脱胎于形，而且脱胎于意，凡聚会、相会、开会，均用“合”字来表达。由于最早出现的那些具有会计意义的“帐单”是表现某些经济事项的数字之会合，故这一含义后来便伴随“會”字形体之构成发生了转移。考古学家根据1977年在陕西扶风法门出土的西周早期青铜器《史墙盘》铭文中“迨受万邦”一句的内容，经考证，将其中的“迨”字确定为早期出现的“會”字中的一种写法，便是立足于“合”字的含义作出这一结论的。亦如前所述，“會”字的含义还是由它构成中的另一部分转移而来，其义为增加、增多，这自然是会计方面所包含的意义。

然而，在“會”字的应用中出现了一字多意，它既表示聚会之“會”，又表示会计之“會”，而自从有了会稽与会稽山之称后，它又用以表示地名、山名了。这样，在形体共一，而用意又是多方面的情况下，人们在应用中渐自感到不便，随后便采用以语音来区别字意的方法。凡涉及“會計”之“會”，其音读为“固拜切”(guai)⁽²⁵⁴⁾，其读音与“怪”字之音相同。在应用相当长一段时间之后，按照一种标准音才改读为“固外切”(kuai)，其读音与“快”之相同；凡“會”用于表示会议或聚会、合会之意，起初，读音为“黄外切”(huai)，其音与“坏”字相同，其后亦按标准音读为“户最切”(hui)，才是当今之读音；凡用于会稽山与会稽之“會”，其读音与以上便不同，此处“會”读音与“固畏切”(gui)，其音与“贵”字相同。以上三种用意，采用三种不同读音加以区别，这种以音别义之法，与后来采用元、辅音屈折的办法构成一种新词的作法相同。汉文中这种包容形、声、义为一体的表现方法是世界上其他文字不可相比的。

伴随着西周奴隶制经济的发展，官厅方面日益关心会计这项工作。从“會”之应用方面讲，当时曾通过创造出许多新字，力

求使会计之“會”与会合之“會”区别开来。根据考古已经发现的金文中可作为“會計”之“會”用的字，结合史书上的有关记载，以下将对“會計”之“會”在演变中出现的多种表现方式与用意作进一步介绍：

(1) 关于祭祀及其他相关事项中专用的“禴”字

周人继承商代的习俗，对于祭祀之事尤为重视，从官厅开支方面讲，凡祭祀支出列为重要项目，表现统治者不惜财物去敬奉神与祖先。那时候，无论是酒祭、牲祭，或大祭、小祭，按规定都要进行专门登记，以进行专项考核。对于这类记录不仅要列出明细数目，而且要有总的计算。为此，人们为了表现对祭祀开支的专门考核，便久而久之创造出一个专用的“禴”字。事实上，“禴”在当时的具体应用中围绕聚积财物形成了两种用意。其一，《说文》称：“禴，福祭也。”^[255]为消灾除病，保全福寿而祭之，故通常是不惜财货“以取其神”^[256]；其二，为当时诸侯以聚合或聚积财物的方式资助或接济他国的一种礼法。《周礼》中所讲：“以禴礼哀围数。”^[257]便是此意。以上两种意思集中体现了“禴”之系从一定收入中取得而又用于祭祀之类的专项开支这一含义。

(2) “鎛”字之造形及其用于会计

对于金文中的“鎛”字，考古学家认为它是“會”的一种异体字，而今已不存在了。在周代，人们把金（包括铜）看作财货之代表，甚至作为财货之代称，故采用加上金旁之“鎛”字作为表现會計之“會”之专字。

(3) “赳”字之造形及其应用。

金文中的“赳”字出现与应用于一时，亦旨在以此区分“會計”之“會”与其他意义上的“會”字。在“會”之旁加一“走”字，其用意在于表明无论是实物形态的财物，还是货币形

态的财物都是流动不定的，今日在于此，明日便会在于彼。收入是财物之走进，支出是财物之走出，如此循环往复，决不会是固定不变的。这便是“赆”字之创造，并曾作为“會計”之“會”之基本原因。

(4) “髀”字之造形及其应用

“髀”字之初创时其意为指人们束发所用之骨簪，后来亦指用于计算的一种工具“骨筹”。作为两种所指的不同的器物在应用中渐自使人们思索到同样一个问题，一则作为骨簪，人们用它把凌乱的头发有序束合在一起，其中便含有组合之意义；二则作为用于运算工具的“骨筹”，对于零散之数目通过它或相加成为总合之数，或相减求得结余之数，其会计方面的含义便更为明显。正是出自同一体现，导致人们产生了同一思想认识，最终便出现出“髀”字之造形，并一度用于表示“會計”之“會”。

(5) “儉”字之造形及其应用。

会计是人的行为，它的正确性、及时性都取决于人，故在金文中也出现了一个“儉”字，并一度用于会计方面。

从以上所列举的几个有关“會計”之“會”的字例可见，在西周时代一度出现过形形色色的“會”字，曾几何时人们各用其“會”，自然又从另外一个方面带来了不便。久而久之，由于这种动机与效果的不一致，使人们又体验到文字精简与统一之必要，故以上那种种“會”字之造形便在一次文字简化中作出了调整。自此，无论会计之“會”，还是会同之“會”均用一字表示，只是从读音方面加以区别开来。被保留至今的“儉”字其使用范围不变，只是用到它的地方已不多了。“髀”字之意义也仅指原来的那两种器物了，而“儉”字则在演变中成为“儉”字，并且与会计脱离了关系，它仅指那些在市场上代人拉拢买卖而从中收取佣金的人，近世人们所指的“市儉”、“牙儉”或俗称之为

“捎客”便是。

2. “計”字产生与应用的历史过程考析

如前述及，在商代和西周至今虽未发现“計”之专字，但其构成部的“言”与“十”却已有专字，并在实际中已有应用。以下我们将结合春秋战国时代的“計”字应用情况加以考证。

(1) “計”字从“言”之原始含义考析

“言”字在甲骨文中的形体为“𠄎”^[258]或写作“𠄎”^[259]，系由舌之形体“𠄎”演变而来，这个象形字体表现为人舌与口连接为一体，因为只有舌与口的动作的配合方能发出语音，表现某一事物。在文字未产生以前，最初人们系用手势表达一定的思想与一定的事物的，后来随着分节语言的产生，人们才开始用语言表达思想，反映事物。如猎人向部落里的主事人报告所获猎物的数目，便是采用口头表达的方式。在象形文字产生以后，并且在这些象形文字的创造达到一定数量之时，书面记录方有可能产生。然而，应该注意无论是表形文字、表意文字，还是那些表音文字，都只是记录、传达语言的书写符号，或者说是用特定符号表现出来的书面语言，故文字的记录只不过是语言表达的书面形式而已，而“言”字的创意正好说明了这一点。

从另一方面讲，猎人向部落里的主事人报告猎物收获数目必须正确真实，因为这是当时为维护共同生存对部落成员的起码要求。主事人以猎物实际收获数目为依据处理分配问题，使本部落的生产活动得以正常进行下去，自然，在其他活动进行中也是这样。这种情况表明，通过语言所表达的各类信息的正确、真实，既是人类最初必经遵守的共同准则，也是当时人们约定成俗所共同确认的一种道德规范。后世学者对“言”与“语”内在含义的揭示，以及从字形上所作出的解释便是建立在这一认识基础之上的。如西汉学者杨雄在《法言》一书中讲：“言，心声也。”^[260]

许慎在《说文解字》中称：“言，直言曰言，论难曰语”^[261]，心声为语言由衷而发，无虚亦无伪，而无隐讳之言为直言。一字、一句称为一言，语言中对于经济数据之表达，事关人们的切身利益，便更加显得重要。故以言作为“計”字的构成部分，其深刻含义便寓于“計”字之中了。

(2) “计”字从“十”的原始含义考析

“十”字在甲骨文中其形为“|”^[262]，而“七”字则其形为“十”^[263]，而在周代金文中却有了变化，起初“十”写为“𠂇”^[264]“七”依然写为“十”，其区别仅在于在甲骨文中“|”中间加了一小横。至战国时代，“七”字之变化经历了一个由“十”到“↑”、“ψ”再到“𠂇”^[265]等演化过程，而“十”字则也经历了由以往的“𠂇”变为“+”^[266]，从中间的一小横变为中间的小小的一竖，而后又有“ϕ”、“ψ”、“𠂇”及“𠂇”^[267]等多种写法，从总的变化趋向上考察，“十”字已向后来秦篆中的“十”造形演进了。“七”与“十”在历史上造形中的难分难解，已波及金文事项中的解释，如《汾阴宫鼎》中所记“十十枚”，“薛尚功释为二十枚，云：‘二十所以举供宫之数’；《大官壶》‘建武十十’，阮元云：‘十十者二十年也’，证以甲骨文，七字皆作十，始知十十者皆十七也。”^[268]事实上，如前述及，春秋战国时代典籍中不仅已有“計”字，而且不少书中已出现“會”与“計”二字之合用，或称为“會計”，或称为“計會”，《左传》中所讲：“计于季氏”^[269]则是会计之“計”单独之使用。这些已可证会计中之“計”字，系“言”与“十”之合文，而非“言”与“七”之合文。

司马迁所讲“终于十”，表明“十”为一至九数码组合之落脚点，在十个数码中处于重要地位，也是十以外数目计算的一个转折点，许慎论及“十”字讲得很具体：“十，数之具也，一为

东西，|为南北，则四方中央备矣。”^[270]许慎之《说文解字》系“仅根据战国秦篆资料”^[271]考证，而无可能以甲骨文字为据，故自光绪二十五年（公元1899年）发现甲骨文后，已证实《说文》中有不少谬误之处。然而，从“計”形成于春秋时期，以及从甲骨文中的“十”字——“|”在周之金文、战国之秦篆已演进为“十”或“+”字形态可见，应当讲许慎对“十”字之考证是合乎情理的。何况从甲骨文中可见，已有东、西^[272]、南^[273]、北^[274]、中^[275]的字形及其对方位的划分，这也切合“四方中央备矣”之说。尤其是甲骨文中的“中”字，或写为“𠄎”，或写为“𠄎”^[276]，与战国时代改进之后的十字“十”相同，此亦可证实《说文》中对“十”字的解说合理之处。

同时，从商代甲骨文中类似“西”、“中”等字，亦可从原始社会时期“马家窑文化”遗址发掘出的刻划符号中找到相同的形体^[277]。这种情况表明，由于进行生产与适应居住地生活环境的需要，先民已经学会确定方位，即以部落居住地为中央，再围绕中央把东、南、西、北四个方位确定下来。据此，我们可进一步作出如下分析：

①甲骨文中的数码“一”代表着东、西两个方位，而数码“|”则代表南、北两个方位，而这两个数码正好一个是十个基本数码中之首，另一个则是十个基本数码之尾，其首与尾纵横居中相交，便自然形成了称之为“中央”的这个方位。如从总的方面考察，这种代表一至十这十个基本数字相交而产生的东、南、西、北、中五个方位便把方位确定与计算这两种含义结合在一起了。在西周乃至春秋战国时代之所以会发生对数码形体的改进，其中逐渐将“七”与“十”区别开来，并把十个基本数码终数的造形确定为“十”，而非甲骨文中的“|”，便是实践过程中体现在思想认识上提高的一种结果。

②如前所讲，先民力求以部落为中央去确定其他四个基本方位，既旨在便利于外出进行生产活动的回归，也出于生活上的需要。如凡出猎活动其行程分散于四方，明确了部落所在方位便利于安全归来。也正是在狩猎等活动过程中，将收获之物由四方汇集于中央这一现象的反复发生，进而对人们产生启示，才最终在“十”字或“十”与“言”合文之后的含义中渐自有了“零星算之为计”的原始意义。

③如出使四方的狩猎者归来，便须向部落主事人交付所获猎物，主事者根据各个方面口头所报数目加以验收，并将来自各方猎物的数目加计得出一个总数，以便于安排部落成员的生活。一方面是各方应如实报告所获数目，另一方面是须将零散之数汇总起来，这便实际上将出猎者的口头所报数目与主事者的计数两种行为结合在一起了，最终，这也便成为后来“言”与“十”合文形成“計”字之后的固有含义的实践基础。

根据上述分析，可以将“言”与“十”合文形成为“計”字之后所具有的含义列图表示如下（见图1-25）。

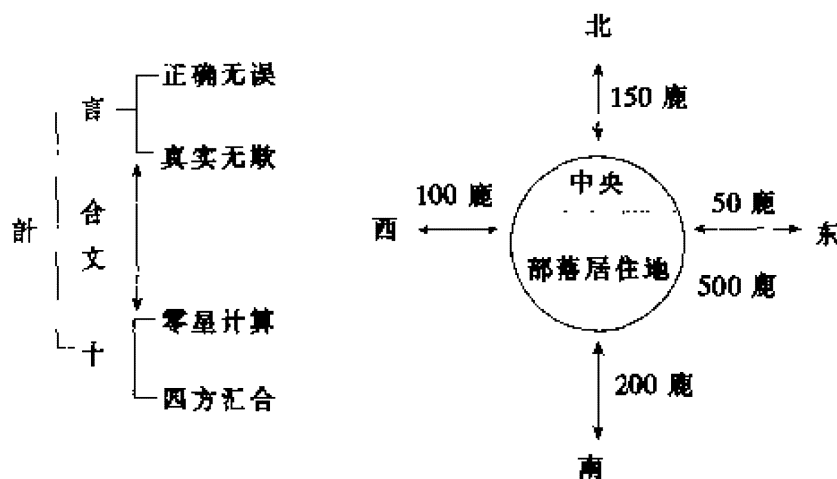


图1-25 “計”之原始含义示意图^[278]

总之，“言”与“十”合文构成为会计之“計”，其原始含义

包括二层意思，一是“計”在会计中反映零星计算，将细数汇合起来；二是表示计数要正确、真实。

3. “會”与“計”构词连用的意义

“會”与“計”连用便构成一个在中国会计发展史上具有深远意义及影响的专业名词，在西周时代它用以表示中国人最初对会计基本概念的认识，以及这一概念的最初含义。《周礼》中把主管会计的官员称之为“司会”，会计之功能作用在书中有详尽叙述。到战国时代《孟子·万章下》中又记录有孔子对会计之评说：“会计当而已矣。”至汉代《说文》又称：“會，合也”。及“計，會也，算也。”^[279]其后便有“會，計也。”或“計，會也。”交替之称。清代数学家焦循在注释《孟子·万章下》关于“会计当而已矣。”之说时，结合《周礼》一书关于《岁会、月要、日成》之制加以考证，以及其他诸家有关会计之说，对自西周以来关于会计的概念作出了更加明确的解说：“會，大計也。然则零星算之为计，总合算之为会。”^[280]这一解说既顺乎其情，而又合乎其理，符合自西周至清代古代中国人对会计概念认识之实情、之真意。根据《周礼》一书之记载，参考春秋战国时代的相关著作，以下对“會計”这一概念作进一步分析：

(1) “零星算之”与“总合算之”之含义

《周礼》称：司会掌邦国会计之法度“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”。^[281]日成为一句之会计记录，是在每日会计记录基础之上形成的一种具有总合性质的会计记录，凡一日之计，由每笔帐目核算而成，表现为“零星算之”，故称其为“計”；凡一句之会计记录，相对而言其每日之算为计，而称之为“日成”的一句之帐目则系由十日帐目总合而成，故可称之为“會”。

“月要”之核算，时间单元为一月，自然是在每旬核算基础

上产生的，故相对而言，月要为总合算之，日成则为零星算之。依此类推岁会为总合计算，称之为“會”，而月要则是零星算之，称之为“計”。此外，《周礼》称：“三岁，则大计群吏之治”^{〔282〕}，是讲每三年要进一次总的会计，所以，相对三年一度所进行的总会计而言，其“岁會”又体现为零星计算了。

（2）史书中所记“會計”与“計會”之分别

从西周至春秋战国时代，史书上对会计的命名有两种记载，一曰“會計”，“會”字置于前，其意为在零星核算与总合核算之间，总合核算相对而言是关键性工作，在会计工作中处于主导地位，而视零星核算为基础；一曰“計會”，“計”字置于前，其意在于会计工作先有零星核算，然后方有总合核算，此乃依会计工作的核算程序而定。

（3）最初的“會計”概念中所体现的会计工作目标

在西周官厅，为全面考核周王朝的财政收支进行过程及其结果，既注重日常的零星核算，逐步按旬、月、年形成会计记录与会计报告，以把日常的考核与定期考核结合起来，又最终注重月、年或三年大计时的总合核算，以对官吏进行总的考核，最终达到落实周王朝财政收入，并掌握好财政支出，以期实现周王朝的量入为出之制，维护其长久统治。

必须指出，当时及在以后中国的古代社会里，人们对“会计”概念的认识大体上停留在这一认识水平之上，从概念建立方面讲，其间基本上无实质性变化。在这一概念的含义中，单纯强调了计算，仅明确了零星核算与总合核算之关系，而未明确涉及到算为管用这一基本含义。这种情况的出现，一方面是由于社会经济发展水平的限制，影响到人们对会计及其工作的更进一步的认识，另一方面也反映了人们在会计思想认识发展中所出现的片面性。事实上，即使在原始计量、记录时代，在人们的原始计

量、记录思想与行为发生之际，其进行计量、记录之动机便是以管理生产与生活为出发点的，可以讲在进入文明时代之后，算为管用之观点已基本上确定下来。如西周王朝所提出的“以九式之法均节邦之财用”⁽²⁸³⁾的管理目标，其中便明确地体现了管的精神。因为，只有在会计核算上达到对口进行记录，方有可能以“九式”进行对口检查。

第三节 研究“會計”命名起源 所说明的问题

在会计概念议论与阐述方面，历史渊源久远而流长的，当数中国人在这方面的贡献，故对中国“會計”命名起源之考证与研究，不仅具有一定历史研究价值，而且它对于近代乃至现代会计概念研究也具有一定意义。同时，对会计概念的研究与对会计本质问题的研究密切相关，故这一研究体现在会计基本理论问题研究方面的意义还更加显得突出，故在下文对本章所述问题进行总结之时，将相关联地大致考察一下后世人们在对会计概念、会计本质问题认识方面的演进情况。

(一)“會計”命名的出现与应用是社会经济发展到一定阶段的产物，是人们在管理国家经济与私人经济中开始重视会计工作的结果。当然，它也适应了统治者控制经济，维护统治的需要，为统治者所关注，并将其作为《周礼》中的重要内容。“會計”二字相关联的使用，形成为专业名词，其含义在西周有关的典章制度中体现出来，均最初见于《周礼》一书，故除以考古成果作为对“會計”形成历史过程考证之依据外，《周礼》一书当可作为考证之重要文献。

(二) 西周时代“會計”命名的出现与应用,并在实际应用中使“會計”具有一定的含义,形成了世界上最早关于“會計”概念的解释,这是中国古代会计发展史上的一大贡献,是中国古代会计位于世界会计发展先进之列的重要标志之一,故应当把它作为世界会计发展史上重要的一页。

(三) 中国“會計”命名的出现,并具有特定的含义,经历了一个漫长的历史演进过程,至西周才产生了历史性的突破,使这一命名具有科学性、适用性乃至通用性,正因如此,我们认为“會計”命名的产生与应用也是我国古代会计理论发端的一种表现。

(四) 我国“會計”命名的产生、应用,以及在《周礼》等书中所体现出来的对它特定含义的认识中可见,自古以来,有了会计的算,也便有了会计的管;会计的管离不开会计的算,而会计的算又始终是为管理服务的。可以讲,管算结合,古今一理。

(五) 通过对“會計”命名起源及其最初意义的考证,从中也可以看出当时在会计制度建设与会计实务处理方面的进步。如“日成、月要、岁会”核算时间之界定,递交不同会计报告之要求,以及进行会计考核依据之确定,均可见当时已有一定之规;再如零星核算与总合核算内容之划分,二者在核算中依存关系之明确,都从方法方面形成了具体的要求。并且从中可见,正确处理在会计信息取得之中的分合关系,使会计信息在核算层次上合理区别开来,是从古至今相沿不改的处理会计帐目的一个基本应用规律。

(六) 古代人们对“会计”概念的认识,与近代人们对“会计”概念的认识之根本性差别在于:1. 体现在对“會計”含义认识的深度与广度不同方面,由于社会经济发展水平,以及科技、文化发展环境等要素的制约,在这方面,从古至今表现为一

个由肤浅认识到确切认识，进而到具有较为深刻的认识，乃至到具有深刻认识这样一个认识变化过程，这也是体现人类会计思想演进的一个重要方面；2. 体现在对“會計”基本概念表述上及对“會計”的本质揭示程度不同这个方面。这一点正是本文以下要着重研究的问题。

(七) 对于会计概念的表述，其关键性的问题在于其中如何恰如其分反映那个时代会计工作的本质或正确揭示概念中会计的本质含义，如用俗语来概括就是说当如何正确表述每一历史发展阶段会计目标是什么，会计通过什么在社会上立足，并显示其作用，依此，社会又是怎样确定它的地位的。这些都与揭示社会发展的各特定历史阶段会计的本质相关，对会计本质的研究都必然相关联地涉及到这些内容，也必然在对会计本质的表述中，在一定强度上涉及到这些内容。以下本文将以会计环境的变化为依据，区分会计发展的不同历史阶段，来分析考察这一问题。

1. 古代会计：会计核算工具论

从《周礼》等史籍关于会计的记载可见，在中国的奴隶制时代已十分重视会计。处于奴隶制时代的埃及、巴比伦、印度等国亦同样如此。然而，这些古老王国的统治者之所以重视官厅会计，其动机在于以会计作为核算之工具，借以掌握财政收支情况，贯彻“量入为出”之制，以维护其统治。如《周礼》一书中的司会掌握邦国财用之法度，“以九式之法，均节邦之财用。”再如掌握王朝财政的冢宰“掌邦治，以佐王均邦国……岁终则令百官各正其治，受其会。”⁽²⁸⁴⁾《礼记·王制》讲的更明确：“冢宰制国用，必于岁之杪，五谷皆入，然后制国用……制国用，量入以为出。”自此，“上计”作为一种会计核算的报告制度，历经春秋战国之演进，一直被封建统治者所继承。汉代的“上计簿”把记帐、算帐、报帐、查帐、用帐这五个方面统一起来，使官厅会计

完全成为核算财政收支的工具。至唐宋，如果讲较之以往要进一步的话，那就是在此期间已把会计作为“理财之工具”，通过会计理其财，行钱谷收支之法，节冗官冗事之费，以制国用，保皇权。然而，历代最高统治者之所以授权于“理财者”^[285]，命其秉承《周礼》之制，对于“出纳之数，则每旬申闻，”而“见在之数，则每月计奏。”^[286]，其目的依然在于贯彻“量入为出”之制，而会计则是贯彻此制之工具。这便是这一历史运行过程在经历二千多年之后，清代数学家焦循依然将会计之含义概括为“零星算之为计，总合算之为会”的基本原因。

2. 近代会计：管理工具论

1494年意大利数学家卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）的《簿记论》问世^[287]成为近代会计发展的历史开端，而对于这一历史阶段的下限，本书大体上把它确定在二十世纪二、三十年代^[288]。在这个漫长的历史时期内，人们对于会计的发展所作出的贡献主要体现在这两方面，一方面是在古代单式簿记的基础上，把整个簿记阶段的发展推进到复式簿记发展时期，并最终完成了复式簿记的方法体系乃至理论体系建设，它有关簿记方面的基本理论一直体现在当今的《会计学原理》之中；另一方面，在资本主义市场经济建设中，人们一直在探索通过簿记的方法体系已无法解决的核算问题，通过簿记理论也无法进一步解释的种种问题，到十九世纪末一些著名的学者开始在总结性研究十七世纪下半期至十九世纪中叶之间一直陷于困惑状态之中的“超簿记”性问题的基础上，开始为由簿记发展的历史阶段进入会计发展的历史阶段写出了最初的一些具有历史性意义的簿记与会计结合性的著作，一些著名经济学家也开始在论著中确定了财务与会计在公司经营管理中的地位与作用，他们为人类进入会计历史发展阶段创造了基本条件。

尽管在这长达三个多世纪的时间内，处在一个由簿记向会计转变的动荡不定演进态势之中，然而，自资产阶级开始建立它的市场经济时，无论公司里的业主、经理们，还是那些在政府里主管财政、税务的官员们，都开始把簿记放在与管理密切相关的方位上来看待，并逐步认识到无论是政府对财税之管理，还是公司的经营管理都迫切地需要一种新式簿记，并最终将其纳入管理工作范围之内，这样，也便把重新评价簿记之地位放在议事日程之上。

1494年，卢卡·帕乔利首次在他的《簿记论》一书中对簿记在商业经营管理中的作用作出评价，他认为要使商业经营活动顺利进行，便需要有一个好的簿记员，依照借贷簿记法将全部交易依法记录下来，以便掌握好现金和实物。在评价簿记重要性之后，这位数学家又阐明了簿记的方法技术性问题，并从簿记基本原理上加以解说。可以讲，这是把簿记纳入管理工作范围，并阐明簿记为管理所用最早、最切实的一种议论。学者们在评价《簿记论》时指出：“依据复式簿记使商人的经济管理独立起来。资本主义企业就是这个过程的结果。”^[289]《簿记论》一问世，最为关注它的是最早的那些商业公司，商业经营者接受了它所传授的簿记技术，使簿记工作服务于公司的经营管理活动。此后，西欧各国所出版的簿记著作都从帐簿设置、帐户分类、记帐方法、平衡结算，以及成本核算、利润计算等方面阐明了如何通过簿记核算的专门方法取得为经营管理所用的数据，以及使公司了解有关利润方面的资料，以保护他们的既得利益。1543年在荷兰出版的《新教程》(Nieuwe Instructie)一书中，作者简·英平·克里斯托弗尔(Jan Ympyn Christoffels)虽然指出“按复式记帐法记录的帐簿具有极强的作证能力。”^[290]肯定了这一工作的成效体现在法律方面的作用，然而，他却仅仅是从复式簿记解决商人纠纷的

有效手段的角度来认识这一问题的,实质上依然把会计当作管理的工具。即使在十八世纪后半期的几十年间,英国通过一场簿记革命,推出“英式簿记”之后,也未能改变人们把“簿记”作为管理之工具这一基本认识。到十九世纪上半期,无论是英国的帕特里克·凯利(Patrick Kelly)博士所撰之《簿记原理》,还是克朗赫尔姆(F·W·Cronhelm)所著之《簿记新法》(《A New Method of Book-keeping》),都还局限于“簿记”的反映职能方面来阐述其原理的。如克朗赫尔姆在著作中指出:“簿记,乃是通过记录财产,随时反映所有者的资本全部价值及其组成部分价值的技法。”其后,又有美国学者本杰明·富兰克林·福斯特(Benjamin Franklin Foster)在其著作《复式簿记解说》(Double Entry Elucidated)中也差不多作出了相同的结论,他指出:“簿记,乃是反映全体价值及其各组成部分的价值的方法,是记录财产的技术。”^[291]

总起来考察,“管理工具论”是资本主义市场经济产生、发展最初的二百多年间所形成的一种占支配地位的簿记思想与对“簿记”本质的认识,伴随着资本主义市场经济的发展,到十九世纪最后的几十年这一思想认识开始发生变化,尤其是在此期间随着由簿记性质的工作向具有会计性质的工作发生转变,进而随着有关财务会计的论述与专著的出现,学术界、经济教育界与实业界的人士在区别“簿记”与“会计”关系的同时,对“簿记”与会计之本质也处在重新加以认定之中。

然而,在进入二十世纪之后,“管理工具论”反倒在原苏联与东欧国家中成为一种占支配地位的思想认识,并在《会计核算原理》之类的教科书或论著中作为揭示会计本质问题的主要论说。如前苏联会计学者弗·哥·马卡洛夫(B·Г·Макаров)在《会计核算原理》一书中一开始便讲:“核算是一种工具。”^[292]他认

为，会计核算作为与业务核算、统计核算相并列的三种核算中的一种，“是在完成国民经济计划的各个部门中反映和监督各种经营资金和经营过程的方法……”。^[293]在他与另一位会计学者别洛乌索夫合著的《会计核算原理》一书中又进一步强调指出：“在社会主义经济中，会计核算是对国民经济统一体系的各个环节的活动进行监督和领导的最重要的工具。”^[294]在五十年代，受苏联会计学界之影响，“管理工具论”传入我国，成为当时在中国学术界中占支配地位的一种思想，并且这种情形一直持续到七十年代。考察二十世纪“管理工具论”成为上述国家占支配地位的思想认识之根本性原因，我们认为应当从实行计划经济体制方面加以追究。这是因为，在计划经济体制下，会计核算之主体不是独立核算的企业，而是依靠指令性计划进行宏观经济调控的国家，故从实质上讲，这种经济体制支配下的会计，实实在在只是反映监督国家计划执行过程及其结果的一种工具，它与当时企业里的财务工作一样，在参与经济管理方面处于被动状态，这种情形自然面然成为“管理工具论”复兴与回归的思想认识基础及其实践依据，并且是它能够继续存在下去，乃至再次成为一种占据支配地位的思想认识的根本性原因。在中国，即使1980年10月在北京所举行的全国第二次会计工作会议上，在姚依林副总理的讲话中强调“会计工作，重要性完全不低于科学技术”^[295]这一重要结论之后，由于当时的经济改革才刚刚起步，计划经济体制依然处于支配地位，故实际上会计工作依然处于被动状态，从实质上讲它依然是计划经济管理中的一种工具。伴随着1980年至1991年这十二年在经济改革中，实现由计划经济下的单一生产型企业向生产经营型企业的转变，中国企业里的会计也开始由被动的工具型会计向在经济中具有能动作用的管理型会计发生转变。自1992年中国的经济改革与财务会计改革都进入到关键性阶段，

尤其是 1993 年正式明确提出建立社会主义市场经济，完成由计划经济体制向社会主义市场经济体制转变这一大政方针之后，从会计方面讲，尤其是《企业会计准则》的颁布，在其中明确了“会计主体”等关键性问题之后，自此，才可以讲，会计方由此起步，朝着确立它在国家经济与企业经济管理中的重要地位的方向前进。从此，也才可以断言无论是“核算工具论”，还是“管理工具论”从今往后已在中国学术界、实业界乃至官方无立足之地。

3. 现代会计：会计本质问题研究的百花齐放，百家争鸣时代

要研究现代会计发展阶段，人们在对会计本质问题认识方面的不同意见，以及分析之所以产生分歧的原因，首先，必须解决两个与此相关的基本问题，然后方能在此基础上阐明各家各派的基本观点。

(1) 由“Bookkeeping”向“Accounting”的演变

根据历史演进阶段来考察问题，以英美为代表的国家，对于“簿记”与“会计”各自的定义有较为严格之区分，中文与日文中所用“簿记”系由英文“book-keeping”翻译过来的。从构词上讲，book 具有帐册或帐簿之含义，此种含义又源于在一种登记簿或日记册上进行帐目记录的实践活动，而 Keep 与 Keeping 具有保存、保留、保密等含义，而且 Keeping 还具有管理之含义，如“Keep books”之组合便形成“上帐”、“记帐”之意，“booking”亦形成“记帐”之意，“bookkeeper”便为簿记员或如中国人讲的“帐房”人员，而“bookkeeping”之组合便命名为“簿记”了。故中外学者对“簿记”的认识大体上达成了共识，认为“簿记是会计学中关于记载（或曰核算）方法的一个分支。”^[296]是会计工作中关于对经济事项的核算部分，无论对于

“单式簿记”，还是对于复式簿记均以“簿记”作为它们的统一名称，而把有关核算方法、技术，以及从理论上对簿记核算原理之解说，称之为会计学的前身或会计学建设的先导部分——“簿记原理”或曰“簿记学”。二十世纪以来，由于人们认定“簿记”是“会计”的一个分支，故本书后面讲的“会计”便自然包括簿记在内，凡言及“会计学”自然而然也将“簿记学”包括在内。

在英文中，作为与“簿记”相区别而产生的“Accounting”（会计）一词，其究竟于何时出现，又是因何事而引起，至今尚缺乏史料考究其详，故以下仅根据现有史料作出一般性研究：

①从构词方面讲：“Accounting”一词系由“Account”（报帐）与词尾“-ing”组合而成。“-ing”这个词尾可构成动名词，其可用于表示动作或动作之结果，又可表示职业或某种事物。可见，“Accounting”自被使用以来，无论作为动作或动作之结果还是职业或事物都是可以理解的，也是顺理成章可以被人接受的。

②在“Accounting”一词未出现以前，最初采用“Account”的复数形式“Accounts”与“Bookkeeping”相区别而使用的，而且这一历史现象发生于西欧资本主义经济关系萌芽阶段或者说产生于资产阶级革命的前夜（1640年以前）。如1569年英国人詹姆士·皮尔（James peele）所著《借贷会计入门》一书，其英文书名名为“The Pathewye to Perfectues Accomptes of Debitour and Creditour”，其中所称：“会计”便采用“accomptes”一词，然而，此词却与法文中所使用的“帐户”（compte）的复数形式大致相同，因而这是值得继续研究的一个问题。到十七世纪出现了“Account”与“Accompts”同时应用的情形，如1653年在英人约翰·柯林斯（John Collins）所著《商人会计入门》（An Introduction to Merchants Accounts）中以“Accounts”表示“会计”，

在英国另一位学者斯蒂芬·蒙蒂基 (Stephen Monteage) 所著《正确应用会计简明指南》(A Short Instruction for Accounts) 一书中亦如此。然而, 值得注意的是斯蒂芬·蒙蒂基却在 1683 年出版的另一部著作《收租人会计入门》(Introduction for Rent Gathers Accompts) 中, 涉及会计又使用了“Accompts”一词, 这种互换性用法也是值得进一步考证的一个问题。在十八世纪还出现了在同一部著作中“簿记”与“会计”并行使用的情形, 如从 1731 年英国学者亚历山大·马尔科姆 (Alexader Malcolm) 所出版著作的书名便清楚可见, 这部书名为《簿记文献或商人会计》(A Treatise of Bookkeeping, or Merchants Accounts)。从这种现象的出现可见, 十八世纪已进入区分“簿记”与“会计”的探索性研究阶段。1796 年爱德华·托马斯·琼斯的《琼斯的英国式簿记》出版所掀起的簿记革命, 在客观上所起到的作用, 实际上是把实现这种转变的局部行为, 转变成为学术界、实业界共同投入到探讨、研究这一问题之中的全局性行为。事实上, 我们在十九世纪上半期已经可以明显看到学术界在对这一问题研究中, 以及在实际应用中的进步。在此期间, 凡区别“会计”与“簿记”在英文中便基本上使用“Accounts”了, 而且“会计”从内容上也开始具有独立之意义, 如 1839 年在英国法庭律师艾萨克·普雷斯頓·科里 (Isac Preston Cory) 所著《实用会计论文》(A Practical Treatise on Accounts)^[297]一书, 便从股份制公司组建与对这类公司的管理出发, 强调独立财务报表的编制与公布之重要性与必要性, 而这些内容与“Accounts”的产生、应用名实相符起来了。到十九世纪下半期, 在“Account”的复数形式“Accounts”的基础上, 便形成了“Accounting”一词, 这时“簿记”向“会计”转化无论从形式到内容都渐自区别开来, 并最终为实现由“簿记”发展阶段向“会计”发展阶段的转变从各个方面创造了基本

条件。

在法语中现在所用“Comptabilité”（会计）一词，也是由“Compte”（帐户）演变而来的^[298]。

③考察最早从事会计工作或民间审计工作，从被称之为“会计人员”（Accountant）或会计师（Accountants）名称的历史成因方面讲，其经历过程与“Accounting”一词的历史成因类同，并且其历史进程相一致。

与早期对把“会计”一词写作“Accompts”的情形一样，亦将会计师或会计人员称作“Accomptant”。其后，“Accountant”（会计人员或会计师）与“Accountants”（会计人员或会计师）出现，其与“Accomptant”并存使用一直持续到十八世纪末期。到十九世纪，随着英美公共会计师事业的发展，才渐自将这一命名的使用统一起来，这正是今天我们所看到的事实。同时，从构词方面讲，“Accountant”（会计人员或会计师）与“Accountants”（会计人员或会计师）亦由“Account”（报帐）作为新词构成中的主体部分，而所加“ant”这一词尾正是构成某种人或某类人物在英语中的一种指定性构词的要求。

在十九世纪，英国特许会计师（Chartered Accountant）及其团体组织会计师公会的发展，不仅推动了整整一个世纪民间审计事业的发展，而且也促进了簿记理论建设的发展，进而为由“簿记”发展阶段向“会计”发展阶段的转化创造了一些基本条件。

总之，由“bookkeeping”向“Accounting”的演变，不仅是由近代会计发展阶段逐步进入现代会计发展阶段的一个标志，而且是学术界与实业界对会计本质的认识发生重要变化的一个标志。

（2）由簿记工作向会计工作与由簿记学向会计学的演变

正如马克思在《资本论》一书中所作出的一个研究结论：

“簿记对资本主义生产，比对手工业和农民分散生产更多必要。”^[299]德语中的“Buchhalten”一词与中文“会计”一词一样，在使用中，在古代与近代所指为“簿记”，而在现代所指为“会计”，此时已将“簿记”之内容包括于“会计”之中。当然，在十九世纪，在由近代会计向现代会计演化过程中，德文中的“Buchhalten”的内在含义也处在演化过程之中，这是在研究中不少学者认为马克思在这一研究结论中所讲之“簿记”实际上讲的已是“会计”之基本原因。

十九世纪末至二十世纪初，从一些跨世纪的经济管理学家的著作中，可进一步看到人类由簿记工作向会计工作与由簿记学向会计学所发生的历史性转变的实现。

①德国著名学者马克斯·韦伯（Max Weber 1864—1920 年）在论及近代资本主义的先决条件时指出：“一个合理的资本主义企业就是一个附有资本会计制度的企业，也就是，根据现代（近代）簿记和结算的方法来确定它的收益能力的一个机构。平衡法是荷兰理论家西蒙·斯蒂文在 1698 年首先主张的。”^[300]这一论述明确了簿记对于资本主义经济发展的重要性，并且这种重要性具体体现在对资本主义经济管理的需要方面，而且这种需要较之以往任何时候都要迫切。韦伯还从新式簿记技术对于维护资本、资产的角度考察，认为“资本主义存在的最起码的先决条件，就是把合理的资本会计制度作为一切供应日常需要的大工业企业的标准”^[301]。他还在解释这个先决条件的含义时认为，一则通过这种簿记（会计）制度作为保障土地、设备、机器、工具这些物质生产的手段；二则，这个簿记（会计）机构具有可通过一定结算方法来确定资本的收益，保障投资回报；三则，通过这种资本主义的会计制度可以将簿记（会计）所用技术确定下来，使它所提供的数据可以为管理所用。

②法国学者亨利·法约尔（Henri Fayol 1841—1925年）在对多年从事公司经营管理工作实践总结的基础上，于1916年发表了被称之为经典管理文献之一的《一般管理与工业管理》一书，分别确定了“财务”、“会计”这两项工作在公司经营活动过程中的地位与作用。法约尔认为公司的经营与管理活动是两个不同的概念，经营由技术活动、营业活动、财务活动、安全活动、会计活动与管理活动六个部分组成，其中管理活动则包括计划、组织、指挥、协调、控制等五大要素。财务活动的目标在于资本的筹措与应用，而会计活动则包括成本在内的系统核算，而且这两项活动均与管理密切相关，如财务计划、财务组织、财务控制、会计组织，以及成本控制等，都体现了财务与会计在公司经营管理中的重要作用。从法约尔的论述中不仅可以看出自十九世纪末到二十世纪初，实业界已经完成了由簿记工作阶段向会计工作阶段的转化，在公司的经营管理活动过程中实现了财务与会计的分工协作关系，而且同时可以清楚地看到，在此期间鉴于财务与会计工作已成为公司经营管理工作中的重要组成部分，学术界、教育界围绕有关公司财务、会计方面出现的种种问题所展开的系统研究，财务与会计理论的建设有了一个良好的开端。

③美国学者弗雷德里克·温斯洛·泰罗（Frederick Winslow Taylor 1856—1915年）作为一个工程师之所以成功地创建了科学管理理论，并对人类会计事业的发展产生了重要影响。其中重要原因之一是因为他受到当时耶鲁——汤制造公司总经理亨利·汤（Henry Towne）管理思想的影响。1886年亨利·汤在美国机械工程学会上发表了题为《作为经济学家的工程师》的论文，论文中建议建立一门管理的科学，并强调指出在一个工厂里对于经济的管理与对于工程的管理具有同等的重要性，故一个工程师应关心经济学家的事业，当在经济管理中显示自己的才能，为此，

不仅要研究工艺效率问题而且要研究生产经济效益与产品成本问题。1896年亨利·汤又发表了他的第二篇论文《收益分享》，论文中强调“确定每一种生产要素的成本”^[302]，从论文中所提出的具体方案考察，对这种成本的确定不仅在于计算，而且在于控制，只有这样方能实现收益分享。上述论文中所体现出来的思想对泰罗产生了直接影响，尤其是第一篇论文，“可能鼓舞了弗雷德里克·泰罗终生从事于科学管理事业。”^[303]

泰罗为实现他所讲的由“放任管理”向“科学管理”的转化，先后发表了题为《计件工资》（1895年）、《车间管理》（1903年）的论文，以及出版了他的名著《科学管理原理》（1911年），通过这些著作他先后提出了一系列的科学管理方法与理论，如“方法工程”、“工时定额”、“差别工资制度”、“计件工资制”等，并在此基础上提出了“现代成本制度”^[304]。这种“成本制度”中所体现出的有关“标准成本”、“差异分析”及“预算控制”的精神与具体进行计量的方法，对其后成本控制理论与实务，以及管理会计的产生具有重要影响，它使“会计”内含中有关管理或有关“控制”的意义更为突出的体现出来，强有力地促成了由簿记向会计的转化，并成为由近代会计进入现代“会计发展阶段的一个分水岭”。尤其是泰罗强调管理必须建立在研究、定额、计划、控制和合作基础之上，并强调预算控制、标准化成本控制，从而使新的会计体系构建更加密切地与管理融为一体，使会计成为科学管理中的一个重要组成部分。

经历产业革命过程中产生的阵痛，人们正是从管理着手寻找到治理创伤的办法，并且又从对经营与管理活动过程研究出发，确立了财务与会计的地位，最终从管理理论建设的角度确定称之为簿记的那个时代的结束，揭示出人类在十九世纪末，在经历了一个艰难曲折的转变过程之后而进入到会计的时代。

当然，从十九世纪末出现的跨世纪会计学者的论著中，也同样清楚地可以看到由簿记理论研究向会计理论研究方面的转变，如1890年出版的德国学者雪尔（J·F·Schar）的《簿记理论》^[305]，再如1899年出版的英国学者乔治·利司尔（George Lisle）的《会计理论与实务》，以及在二十世纪初出版的英国学者劳伦斯·狄克西（Lawrence R·Dieksee）的《高等会计学》（1903年），利司尔的《会计学全书》（1903年），以及弗朗西斯·威廉姆·皮克斯利（F·W·Pixley）都可证实这一历史性结论。

（3）在现代会计发展阶段关于会计本质问题研究方面的主要学派

关于对会计本质问题所展开的揭示性研究，是二十世纪以来会计理论研究中争论最集中且分歧最大的一个方面，至今在中外，众说不一，无法定论。以下仅介绍几个主要学派，以便古今对照加以研究。

①会计技术论

会计技术（Art）论，我国一些学者将“Art”译为“艺术”，故通常把这个学派称为“会计艺术论”，事实上称其为“技术论”较妥^[306]，如果拟与“艺术”一词相联系，也只可称之为技巧或技艺。早在簿记发展阶段，一些学者正是从簿记在计量、记录中所表现出来的许多技巧出发，认为簿记学是建立在计算和写作的技巧（Art）基础之上的，这种技巧最终可以使一定期间的经济帐目产生平衡，使业主感到放心。进入会计发展阶段之后，“技术”论渐自形成为一个独立的流派，并曾经在二十世纪五十年代以前产生过重要影响。1941年美国会计师协会（AIA）所属会计名词委员会的《会计名词公报》第1号《复查与提要》（Review and Resume）指出：“会计是一种技术（Art），是关于诚实有效和以货币形式记录、分类、汇总具有财务性质的经济业务与会计

事项，以及说明其经营成果的技术。”其后该委员会又于1953年发布了第43号《会计研究公报》(ARBs)重申会计是一种技术。可见技术论仅强调会计的反映职能，并据此强调它的服务性作用，认为会计工作重点在于分析或说明财务成果。在80年代出版的《美国百科全书》中亦明确写道：“会计是分析和说明经济数据的技术(Art)。”^[307]同期出版的《大英百科全书》中也写道：“会计是记录、分类和汇总企业交易与说明其成果的技术”(Art)^[308]。刘炳炎教授在《现代会计要义》一书中指出：把会计仅仅看作是纯技术的工作是一种偏见，因为在一些美国人当中只承认纯理科学和自然科学，从而把会计只作为一种技术。从性质上考察，“会计技术论”是以往“管理工具论”思想的变态，它依旧把会计的本质认定为管理的工具，仅以反映的职能作用为管理服务，在思想和理论上并没有质的变化。《美国百科全书》在阐述前文所引会计定义的同时，又作出这样的具体解释：“在企业，会计贯穿于每一活动之中，并且作为一种必不可少的管理工具而提供服务。”^[309]这便足以说明“会计技术论”学派在思想上与立论方面的本质所在。

②会计信息系统论

在考察这一学派所持基本观点之前，首先应注意到与信息问题相关联的一种从“信息服务”角度来认识会计本质的论点。二十世纪著名会计学家利特尔顿(A·C·Littleton)认为：“会计是一种特殊门类的信息服务。”他并进一步讲：“会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息。”^[310]正是从信息服务这一目标出发，利特尔顿还认为：会计已由过去简单的工具，至现代“已发展成为一种复杂的工具。”^[311]在这里，会计依然被置于被动地位，它以提供信息的方式服务于管理，而非管理的组成部分，故尽管利特尔顿从提供信息这一功能作用的角度来

认识会计的本质,然而,他却从“服务”的方面又回到“工具论”的圈子之内,可以讲这是他在会计理论研究中的一个失误。

第一,“会计信息系统论”在国外的形成

在本世纪,科技界与管理界确定人类进入信息社会后,有关信息系统的建设研究便成为一个世界性的课题,学者们认为,所谓信息时代,实际上是一个“系统时代”。从造福于人类更加远大的未来着眼,他们又认为其中对于“管理信息系统”的建设又是一个关键。在三十至六、七十年代,“系统论”、“信息论”、“控制论”的出现,又实实在在为“管理信息系统”的建设奠定了理论基础。并确立了这个时代的精神。正如美国学者 R·G·穆尔狄克与 J·E·罗斯所讲:“就本质而论,一个系统就是一类为达到某种目的而相互联系着的事物,特别是企业已经变得非常复杂这个事实,要求我们以系统来经营企业,而不是像销售、会计、制造等等按环节、按部门来经营管理。”^[312]这样,在“管理信息系统”的建立中便自然而然出现了一个由传统的按环节或部门的经营管理向按“管理信息系统”来组织经营管理的转变过程,这一因经济与科技环境所发生的重大变化而导致的企业全面性的经营管理变革要求,也便自然而然地要影响到法约尔在《一般管理与工业管理》一书中所讲公司经营的六种活动与管理活动中所包含的五个要素。围绕企业管理问题,也便必须从系统的角度来考虑财务与会计方面的问题,以便财务、会计成为“管理信息系统”中的有机组成部分,可以讲,这便是“会计信息系统”的提出,电子计算机与会计的结合应用,以及“会计信息系统论”学派产生的时代背景或曰基本原因。

受“管理信息系统”设计方法与理论之影响,最早从信息系统方面明确表述会计定义的是 1966 年美国会计学会所发布的《会计基本理论说明书》,该说明书的第五章《会计的若干概念性

基础》一节指出：“从本质上讲，会计是一个信息系统。”并表明会计正是通过这个系统完成对相关经济信息的加工处理与传送过程，以为决策者进行判断提供可靠之依据，为决策者提供服务。这一表述产生了深远之影响。1970年美国注册会计师协会（AICPA）所属“会计原则委员会”（APB）在其发布的第四号公报中亦指出：“会计是一种服务活动。它的功能是提供有关经济事项的定量信息。该类信息主要是财务性的，而且是对经济决策有用的。”同时，在七十年代美国学者西德尼·戴维森（Sidny Daridson）所主编的《现代会计手册》的序言中论及会计之定义也指出：“会计是个信息系统——一种用来将一个企业或其他实体的有意义的经济信息传达给有关部门的信息系统。”至八十年代，在由美国会计学者格伦·约翰逊（Glenn Joknson）与简斯·金特里（Janes Gentry）改写的《芬内和米勒的会计学》一书中，亦开章明义认定“作为信息系统的会计。”并在此基础上进一步展开讲：“广义地说，会计是一种经济信息系统，或一种经济信息的专门方法。”^{〔313〕}他们认为由会计这个系统组织而成的数据，旨在成为对它所在机构进行决策提供有用的经济信息。其会计信息的服务观与以上论说完全相同。这种观点到九十年代依然被广泛采用，在许多论著中毫无改变地将其照搬到首要篇章之中。如保罗·戴罗斯（Paul Danos）、尤金·英霍夫（Eugene Imhoff）所著《财务会计导论》一书讲：“会计的目的是采取一定的方式把有关主体的经济活动和经济状况的信息传达给决策者。”^{〔314〕}

上述可见，“会计信息系统论”是自六十年代以来在世界会计界占主导地位，并具有深远影响的论说，根据目前学术界的研究动态考察，这一观点在今后相当长的时期内也不会有多大变化。然而，应当看到，这一论说具有一定的历史局限性及片面性：一则，这一论说实质上是在“管理工具论”基础上的进一步

发展，与“管理工具论”对会计本质的认定的基本格调相一致。它过分强调会计工作的服务方面，所谓通过会计信息系统的运行，为决策者提供有用的经济信息，而实际上是通过计算机与原有簿记系统的结合，形成为簿记信息系统，实现簿记核算的现代化，从而只在形式上确定了现代会计的地位，而在实质上依旧在一定程度上把现代会计工作置于被动地位。二则，“会计信息系统论”依旧把会计看作是纯技术或纯方法的工作，把“会计信息系统”看作仅仅是一个完成计量和传递信息的过程，这不仅与那些跨世纪的经济管理学家对财务、会计在公司经营管理中的地位确定背道而驰，而且与那些跨世纪的会计学家竭尽全力去完成由簿记向会计的转化初衷相违。说到底它完全无视现代会计所固有的管理功能，以及现代会计在国家经济与公司经济管理中的地位与作用。三则，“会计信息系统论”局限于会计工作单方面来确认会计的本质，而忽略了由会计人员所进行的会计工作与会计组织、会计法制、会计理论、会计方法客观上存在的一体化关系，并未能体现会计工作进行过程中所必然要反映出来的经济关系与经济责任关系。最后，“会计信息系统论”对会计本质的概括局限于会计在微观经济中的作用，而忽略了宏观的方面。

第二，“会计信息系统论”在中国的发展

“会计信息系统论”的基本观点在八十年代引入我国并经过我国一些著名会计学家的研究，在原来的基础上，适应环境的变化，作出新的论断，从而克服了以往议论中的片面性，使这一论说得到发展。其基本贡献在于：

其一，从管理的角度阐明了会计作为以提供财务信息为主的经济信息系统。如葛家澍教授等学者所下定义是：“会计是旨在提高企业和各单位活动的经济效益，加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。”^[315]

其二，在通过对会计所下定义揭示会计的本质问题的同时，相关联地强调了会计具有“反映”与“控制”两大基本职能。如葛家澍教授等学者认为会计“在企业 and 各单位范围内，主要用于处理价值运动的形成的数据并产生与此有关的信息，起反映的职能，上述数据与信息为进一步利用，又能起监督、预测、规划和分析评价等控制职能。会计的上述两项职能，都有助于进行正确的经济决策和财务决策。”^[316]从会计是“经济信息系统”这一基本观点出发，葛家澍教授强调：“反映是会计是最基本的职能”，但同时指出：“反映和控制是会计的两项基本职能。”^[317]并把制定计划、组织计划执行、以业绩同计划相比较，以及在评价计划执行结果的基础上进行总结调整等作为会计进行过程控制的重要内容，这便从本质上将会计“信息系统论”同“管理工具论”、“技术论”区别开来。

其三，从宏观经济调控方面与从宏观经济控制总系统研究方面相关联地研究了会计信息系统建设及其作用问题。如袁宗舜教授等指出：“现代会计是一个财务、成本信息系统。”^[318]而这个系统却是“为宏观调控服务的经济信息系统”^[319]中重要组成部分，故它与宏观经济决策密切相关。由此，便改变了以往把会计的作用局限于公司方面的观点，从而将其作用扩大到公司以外，并最终与“国民经济总控制系统”建立起必然之关系。

当然，“会计信息系统论”中的有些问题，尚有待进一步研究，如如何从定义上明确会计的控制功能或职能问题，如伴随着世界性信息经济向更高阶段发展，以及与世界经济一体化的发展态势相适应，如何在会计本质表述方面突出会计“控制”职能的问题，以及如何在对会计定义的表述方面显示现代会计与传统会计的根本性区别等。

③会计管理活动论

我们不能不正视这样一种现象，并依据这种现象作出这样的结论：从总体上讲，经济学家们要比会计学家们更加重视会计或者说他们从经济管理与科学管理更高的方位评价了会计，而且他们的评价是从古代簿记开始的。如贝林格尔（B·Bellinger）在他的《管理经济学史》一书中作为古代史（自公元前3000年到公元1600年）划期的第一标志便是“通过簿记来掌握和计量个别的社会关系。”^[320]而其次才是其他的技术、理论方面。对于复式簿记出现之后的评价，经济学家们指出：“这时对管理经济来说，必须充分评价复式簿记的意义。”^[321]他们认为，复式簿记的出现，以及卢卡·帕乔利的《簿记论》问世，“把商人的私人家政与商人的经济管理分离开来，最终使商人的经营管理独立起来。”而“资本主义企业就是这个进程的结果。”^[322]在1912年，围绕“管理经济学”的建立，在德国经济学界展开了一场论战，这场论战之结果系通过经济学家“施马连巴赫（E·Schmalenbach）在动态资产负债表论、成本核算论、公司金融（财务）论等多方面进行实证研究，使技术论的私（家）经济学发展成为管理经济学。到了第一次世界大战后，这个名称得到了广泛的普及。”^[323]由此可见簿记与会计、财务对于“管理经济学”之建立该是何等之重要。此后，在研究中日本学者铃木英寿又把“管理经济学”的发展划分为六个阶段，其中与簿记和会计相关者便占有两个阶段，即：第一阶段“簿记理论时期”（1900年前后）；第二阶段为“资产负债表理论、成本理论、核算制的时期”（1920年前后）^[324]。正是鉴于施马连巴赫等人在成本理论、核算制，以及有关经营成果方面的理论，最终使这些内容“成为管理经济学的一个主要领域。”^[325]结合前文中所述法约尔、韦伯、泰罗在科学管理理论建立中对财务与会计重要地位的确认，可以十分明确地讲，在十九世纪末至二十世纪初，伴随着由簿记阶段向会计阶段

的演进,会计已成为公司经营管理工作中的一个重要组成部分。正如人们已熟知的,与此同时,通过美国会计界与工程技术界共同研究,“管理会计”的命名产生了,作为会计学中的一个分支学科《管理会计》诞生了,可以讲这是科学家、经济学家及会计学家在管理认识方面的一次趋同。

1945年后,西方学者在管理经济学研究方面开始由经济实证进入到理论化时期,从与财务、会计有着关联关系的著作方面讲,其中具有代表性的是德国经济学家古腾伯格(E·Gutenberg)的《管理经济学原理》,这部书分作三论,第一卷为《生产论》(1951年),第二卷《销售论》(1955年),而第三卷为《财务论》(1969年 Bd, Die Finanzen)^[326],从而在论说中把筹资、投资、生产、成本、销售会计等关键性环节有机结合在一起,显示了财务、会计在公司经济管理中的重要地位与作用。受管理经济学研究理论化的影响,在五十年代的美国也相应出现了“管理经济会计学派”(Managerial Economics and Accounting),该学派在研究中也十分强调会计在管理中的地位、作用,以及会计在管理中的具体表现,并把会计管理与经济管理从理论上、实践上统一起来,这便是“会计管理活动论学派”立论之基础。

1979年12月26日至1980年1月6日,在广东省佛山市举行的中国会计学会成立大会及会计学术研讨会,研讨中学者们第一次提出“会计管理”这一概念。1981年2月3日,在财政部印发的《全国会计工作会议纪要》中最早使用了“会计管理”这一名称。1982年8月31日杨纪琬、阎达五教授在《经济理论与经济管理》刊物上发表了题为《论“会计管理”》的文章,正式提出“会计这一社会现象属于管理范畴,是人的一种管理活动。会计的功能总是通过会计工作者从事的多种形式的管理活动实现的。”为此他们提出在中国使用“会计管理”这一概念^[327]。

1983年2月28日，阎达五教授在纪念马克思逝世一百周年所写的文章中指出：“会计管理的内容是价值运动，会计管理的目的是提高经济效益，会计管理的基本职能是计划和控制。”^[328]1983年6月成圣树教授等在题为《论会计是经济管理的重要组成部分》一文中讲：会计“是经营管理的核心，是反映和控制经济活动并使之达到一定目的的一种能动行为，是有组织，且具有管理职能的一种管理活动。”^[329]

会计管理活动论对会计定义之揭示是对“管理工具论”的一个否定，它是我国进行会计改革以来体现在会计理论研究中的一个历史性进步。具体讲：其一，这个学派认定了现代会计是经济管理的重要组成部分，明确了它在国家经济管理与企业经济管理中的地位与作用，这一点奠定了中国会计改革的思想基础；其二，这个学派把对会计本质的揭示与对现代会计基本职能的认定结合起来加以表述，明确了会计的反映与监督（控制）职能；其三，明确了会计在管理中所起的作用是能动性的，从立论方面同“工具论”、“技术论”区别开来；最后，这个学派认为会计的本质含义与职能是处在变化之中的，并强调对会计的认识与研究应破除“终极论”观点。

④会计控制系统论

1988年，会计学者莫德姆·拉曼（Mawdudm Ruhman）与莫里斯·海拉第（Maurice Halladay）指出：“会计信息的支持确定了企业中会计控制所能达到的范围，当企业需要控制系统，并明确所进行的控制要达到的目标后，他们便要在会计信息系统上投资。”^[330]这说明在企业中与信息系统相关联存在的是为实现对既定目标进行控制的控制系统，当然这仅仅是从一般意义上对会计控制系统的阐述。

在我国，从会计本质问题揭示方面入手，系统阐述会计控制

系统论学说的是杨时展教授。杨时展教授指出：“现代会计是一个以认定受托责任（Accountability）为目的，以决策为手段对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准，进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。”^[331]这一定义从外延与内涵两方面揭示了现代会计的本质，首先，定义阐明了会计基本目标在于认定受托责任履行情况这一内在的并带有规律性的问题；其次，又在确认受托责任目标的基础上揭示了现代会计是个控制系统这一关键性问题，使人明确无误地认识到受托责任这一目标与会计控制系统的结合便是现代会计内涵中显示其本质的问题，而现代会计的主导性职能是控制；最后，这一定义又明确了受托责任与决策之关系。应当注意，以上三个方面所揭示的问题并不仅仅是概念上的，而且从会计工作的基本内容及基本程序上体现出来的。杨时展教授在会计本质问题研究方面做出了重要贡献，他从本质上揭示了现代会计发展的历史方位，故会计控制系统论将在会计基本理论建设上占有重要历史地位。

就我国学者有关现代会计定义的研究成果而言，在会计改革以来已取得了显著成效，可以讲已产生了具有世界意义的创造性研究成果，它体现了现代中国会计的发展对于世界会计发展的历史性贡献。

（八）有关现代会计职能与会计本质问题的研究结论

本书从历史、现实与未来相结合研究的角度，在最后的总结中，从以下两方面作出研究结论。

1. 论现代会计的基本职能——反映与控制

管理是社会经济发展的产物，而会计的发展不仅与管理发展的历史动因相同，而且它们在发展中又是同步的。人们正是从揭示经济管理的实质出发对管理下定义，一般认为经济管理是针对人力和资源的结合，通过计划、组织和控制来实现一定经济目标

的过程。这一定义包含的内容与会计存在的意义至为密切相关。一方面这一定义中明确了会计控制的对象——人力资源与物质资源，并对会计控制提出了要求，要求会计应充分利用信息，参与对一个经济单位的人力、物力、财力的管理，另一方面管理所追求实现的目标，又集中体现在经济效益方面，自然这也是会计控制所追求实现之目标。从总体上看，以上两方面包含着某一单位的经营管理向会计工作者所提出的根本性要求，即要求作为管理成员之一的会计工作者必须承担其岗位责任——受托会计责任。

当簿记还作为一种附带工作之时，其会计责任体现于整体经济责任之中，尚未形成作为一种专职责任。当会计专职出现乃至会计组织部门产生之后，便出现了受托责任，并在官方形成了受托责任制度，在民间则出现了体现受托责任的“代理人簿记”。至近代，当股份制公司从家族公司形态中摆脱出来之后，所有权与经营权发生分离，科学意义的受托责任才得以真正、普遍地体现出来。泰罗强调公司中的“岗位责任”，而法约尔则把责任与权力统一起来，他指出：“对责任的畏惧，恰好对权力的喜爱。”^{〔332〕}而有其权便当负其责。韦伯则把责任、权力体现在组织部门建设之中，从组织上明确了包括会计部门在内的作为一个管理组织的责任。至现代会计发展阶段，正如著名会计学家杨时展教授所指出的：“受托责任”已成为现代会计控制中的核心问题了，在对会计本质问题的研究中，人们必须正视这一问题。现代会计的目标在于认定管理中的受托责任，现代会计工作者的使命在于履行受托责任。在市场经济下，认定经营者的责权利，维护所有者权益，以及实行科学、严格的会计控制，是履行受托责任的集中体现。

正是从现代会计所处的环境出发，从现代经济管理对会计所提出的要求出发，以及从市场经济下会计所担负的重大经济责任

出发,我们认为现代会计的基本职能应当归纳为反映与控制,而为了达到反映与控制的目的,现代会计在发展中逐步构建了它的两大工作系统,即会计的信息系统与会计的控制系统。

(1) 会计的反映职能与系统

会计的反映职能是指通过一定的会计方法,遵照公认财务会计准则的要求,正确地、全而地、及时地、系统地将一个会计实体单位所发生的财务会计事项表现出来,并通过科学的分类方法,将不同性质的会计事项分门别类的、集中的表现出来,以达到揭示会计事项本质之目的。会计的反映职能在客观上体现为通过会计信息系统对财务会计信息进行优化的过程,这个过程又具体体现为两个基本工作阶段,一是信息确认阶段,通过这个阶段所进行信息鉴别与筛选,防漏补遗,去伪存真,更正失准之信息,识别、清除假冒伪造之信息,为优化信息的核算过程奠定基础,确保财务会计信息的真实、可靠,为决策提供非但是有用之信息,而且是确保决策正确无误之信息。二是核算工作阶段,整个核算过程包括制证、计量、记录、归类、组合、测试、编表等环节,这个过程体现为对若干会计方法的具体应用,诸如以货币作为统一之计量标准、设置帐簿、采用复式簿记法、以会计科目作为分类之标准,以及在编表之前应用平衡公式进行测试等等。由此可见,以往把会计的反映职能与会计核算职能等同起来看待有失片面,因为,信息确认环节体现为一个具有独立意义的环节,它系以法制为依据,是对财务会计信息核算前的一种控制活动,这种控制不仅体现为履行会计责任所进行的自控,而且是显示会计在管理工作中能动作用发挥的外控。

在信息经济发展时代,计算机在经济管理工作中的应用,最终形成了科学的“管理信息系统”,而这个系统理所当然的将财务会计系统包括其中,把计算机处理技术与财务会计的方法体系

有机结合起来，形成了科学的会计信息系统，而这个系统又自然而然成为“管理信息系统”中的一个重要分支系统。除上述环节外，在会计信息系统中还当包括信息储存与信息输出两个环节，这样一来，便把确认、核算、信息应用三个阶段结合起来，而后通过计算机技术处理，既在“会计信息系统”建设方面实现了人机结合，而又使所取得的财务会计信息成为可分解、可传递、可交换，以及可供管理者、决策者选择使用之信息。由此，通过这个系统便可达到行使会计反映职能之目的。

现代会计的反映职能是现代会计工作的基础，它通过会计信息系统所提供的信息，既服务于企业内部的决策者，又是会计部门参与决策的依据；它既服务于企业内部管理，又服务于投资者，以及与企业工作相关的财税、金融及审计部门。同时，财务会计信息的另外一个突出作用是为会计本部门进行控制工作服务的。故如果从这些方面来理解会计的服务作用，这种服务作用也是具有能动性的。此外，应当明确，无论从人机结合的角度，还是仅仅从会计工作者在信息确认环节所显示出来的作用考察，都可以看到会计的反映职能也在一定程度上体现了管理的作用。

（2）会计的控制职能与系统

就现代会计的反映与控制两职能的关联关系而言，会计的反映职能是会计发挥控制职能作用的基础，是为进行会计控制工作服务的，而会计控制则是现代会计部门适应市场竞争环境的变化，强化企业内部管理，增强企业竞争能力，以及参与企业经营决策之首要职能。以下着重阐述现代会计的控制职能。

①会计控制职能的涵义

首先，应当明确的问题是现代会计控制的对象与目标。从控制对象方面讲，它表现为对一个会计实体进行控制，如果这个实体是指一个独立核算的企业，由于这种企业是由处于经营管理系

统中的若干岗位或环节组合而成的，因此，为行使会计对企业经营活动过程及其结果的控制权力，并履行其受托责任，便自然而然要按这一专职岗位设置会计组织部门，由其具体组织会计控制工作。这样一来便把会计的岗位职责与权力统一在一起。从现代会计控制工作所立定的管理目标方面讲，它集中体现为这个会计实体的经济效益的不断提高，并且是这个实体的经济效益与社会经济效益的统一。这里，如果再把会计控制的对象与所立定的管理目标统一起来加以认识，便可作出这样的结论：现代会计组织部门为实现其既定控制目标，以法制为依据，以科学理论为指导，通过一定科学的程序，采用科学的方法与现代化手段，充分履行自己的受托责任与行使管理权力，使企业的经济活动过程与财务活动过程，遵循经济活动运行规律及其经济活动规范，这一工作过程及体现在这一工作过程之中的能动管理作用便是“会计控制”。

其次，从现代会计控制的基本内容方面考察，它当包括以下六个基本方面：其一，财务会计控制与管理会计控制；其二，提供财务会计信息，参与经济决策；其三，会计部门利用财务会计信息在工作过程中直接进行控制，诸如在执行财务会计计划中体现出来的计划控制，以及进行成本控制等；其四，对会计信息系统的控制，即通过对优化财务会计信息的过程控制，防止信息失真；其五，就现代管理会计而言，已由侧重利用内部信息施行控制转向从管理战略目标出发，充分利用市场信息、科技信息，以及来自外部的财务会计信息进行全面控制，同时，现代管理会计亦由以往固守传统的财务成本控制，转向作业成本控制；最后，现代会计控制还应包括内部审计控制等内容。

再次，现代会计控制的基本依据与指导思想。现代会计控制所持依据已超出财务会计理论与管理会计理论的范围，它实行控

制的依据已扩展到现代经济控制理论方面,如系统论、信息论、控制论、决策论等。围绕经营管理与决策问题,在充分发挥会计控制作用中还应当明确:“有效的控制必须是科学的系统控制;系统的控制必须是把握优化信息的控制;优化的信息必须通过科学的系统方法取得。”^[333]同时,现代会计控制的指导思想又应是实行全面控制,即这种控制应当在时空关系上把过去、现在与未来结合在一起,把事前、事中与事后结合在一起,同时,还应当把微观、中观与宏观控制结合在一起。

②现代会计控制系统的构成

现代会计控制系统包括经营循环控制与决策过程控制两个分支系统,这两个系统与计算机控制系统的结合,便成为处于自动控制状态的,并与会计信息系统相结合的科学的控制系统。经营循环控制系统包括市场、计划、过程控制、成本、库存、价格、行销、内部审计八个控制部分,其中过程控制又包括设计、采购、投入、产出、质量、储存、计价、运输、销售及盈亏等环节。而决策过程控制则围绕参与决策与本部门自身的决策,由以下九个运行环节构成,即预测、分析、决策、计划、建制、审核、检查、监督及追踪决策等。

以上两大分支系统不仅体现了全面而系统的控制,而且突出了围绕成本控制这个核心;不仅从参与决策方面体现了会计的能动作用,而且突出了现代会计在强化企业内部控制中的能动作用;不仅体现了以市场作为控制起点,以计划作为指导的市场第一,计划第二的思想,而且体现了对全作业过程的控制。同时,从决策过程控制这个系统的建立中可见,会计的监督作用当涵容于会计控制之中,它只是实行会计控制的一个重要组成部分,故不能在对现代会计职能的表述中,以监督取代控制,把会计控制职能局限在监视、考察与督促方面。倘若这样来概括现代会计的

职能，便会在现代会计本质揭示方面出现片面性，并影响到一系列会计理论问题的研究。

当然，在会计控制系统建设方面，目前还远远不如会计信息系统建设成熟，其中也还有许多问题有待进一步研究。

2. 关于揭示现代会计本质的定义

通过上述研究，这里可以把问题集中在这个重要观点之上：进入现代会计发展阶段后，现代会计在其工作的组织运作过程中，显示出两大基本职能，一是反映职能，是通过会计信息系统加以体现的，一是控制职能，是通过会计控制系统加以体现的。这两大工作系统都体现了与现代信息技术的结合。如前述及，在这两大职能中，前者起控制基础作用，后者起主导性控制作用，后者是现代会计工作的落脚点。在两大系统中，前者不仅通过技术性功能作用为企业的决策者、为企业内外部的相关部门提供信息服务，而且还直接为会计部门进行会计控制工作服务；而后者则通过充分利用前者所提供的财务会计信息，以及其他相关经济信息，对企业的经济活动过程进行全面地、系统的控制，并最终在经营决策方面体现现代会计的地位与作用。事实上，体现于现代会计两大职能、两大系统中的一些具体问题已涵容于上述内容之中，如经济效益目标揭示问题，货币计量手段应用问题，资金运动问题，以及受托责任关系问题等等，故依我之见，在揭示现代会计本质，为现代会计下定义时，便勿需在内容中一一加以表述。基于此，试对现代会计定义作如下概括：

现代会计是会计管理者通过会计信息系统与会计控制系统的协同性运作，实现对市场经济中的产权关系及价值运动过程及其结果系统控制的一种具有社会性意义的控制活动。

作为会计的定义，它除须包容会计的职能、对象、目标、意义、地位、作用之外，还须描述会计控制的范围，会计定义便是

对这些内容的抽象性概括，它集中说明会计是什么、为什么、做什么，以及怎么做这些与揭示会计本质相关的问题。根据这一精神，在上述定义中强调了五点：一是强调了会计管理者这个工作主体；二是突出了两大系统进行协同运作所显示的功能性作用，在其中涵容了现代会计的反映与控制职能；三是反复强调了会计控制的主导性功能作用，并强调了系统控制；四是将对象与目标结合在一起，明确对市场经济中产权关系及价值运动进行控制，这样，从控制范围方面讲，既包括了宏观经济部分，又包括了微观经济部分；既涉及到企业或曰公司这个市场经济的细胞，又包容了市场经济构成中的各个部分，诸如商品市场、金融市场、技术市场、信息市场、劳务市场，以及房地产市场等等，由此便克服了以往表现在会计对象表述方面的局限性。同时，产权关系与价值运动是一个内容十分深广的概念，它包括了经营者、管理者与所有者之间客观上所存在的经济关系及经济责任关系。涵容了个别经济效益与社会经济效益的统一性问题，进而提示性将经济效益问题表现出来。从广义方面讲，它可泛指企业内部经济关系与企业同社会的经济关系，从总体上将国家、集体、个人之间的经济关系统一在市场经济这个客观环境之中，将国家所有者、企业所有者、外商所有者及个人所有者之关系统一在市场经济这个客观环境之中；五是，将意义、地位、作用结合在一起，将其概括为会计是“一种具有社会性意义的控制活动。”如果将这种意义具体化，便可以得出现代会计是市场经济（或曰市场经济发展的信息经济阶段）管理之基础这一结论，自然，这一结论便体现出现代会计的地位与作用。当然，这样来概括现代会计的定义，这样来揭示现代会计的本质，是否合适，尚有待进一步展开研究。

注释:

[1] 维柯:《新科学》人民文学出版社1986年第一版。

[2] 本讲中有关原始社会的划期主要参考宋兆麟等著:《中国原始社会史》一书,不考虑在考古划期方面所存在分歧。

[3] 《马克思恩格斯选集》第1卷。

[4] 《马克思恩格斯选集》第4卷。

[5] 转引李景源:《史学认识研究》第四部分。

[6] [7] [53] [80] 李景源《史学认识研究》第四部分。

[8] 参见宋兆麟等著:《中国原始社会史》第一章。中国发现处于旧石器时代早期的人类,有距今约二百万年的四川龙坪人、约一百七十万年的云南元谋人,约八十万年以前的陕西蓝田人,以及大约距今四、五十万年以前的北京人等。

[9] 恩格斯:《爱尔兰史》,《马克思恩格斯全集》第16卷。

[10] 旧石器时代的中、晚期,相当于地质史上的晚更新世,至今约十至二、三万年。据考古发现,我国处于旧石器时代中期的人有陕西大荔人,广东韶关马坝人、湖北长阳人,以及山西襄汾丁村人等;处于旧石器时代晚期的人类有广西柳江人,山西朔县峙峪人,以及北京周口店的山顶洞人等。

[11] 宋兆麟等著:《中国原始社会史》第三章。

[12] 贾兰坡等:《山西峙峪旧石器时代遗址发掘报告》、《考古学报》1972年第一期。

[13] [16] 贾兰坡:《北京人的故居》第一章。

[14] [23] 张维熙著:《原始社会史》第一编,第四章。

[15] [110] 恩格斯:《家庭、私有制和国家的起源》。

[16] [18] [21] 李景源:《史前认识研究》第二部分。

[17] 李景源:《史前认识研究》第三部分。

[19] [111] [112] [113] [115] [116] [141] [143] [145] [146] [147] [149] [152] [179] [180] [186] [187] [188] [189] [190] [191] [193] [194] [195] [207] [212] [231] [英] 柴尔德:《远古文化史》第八章。

[20] [66] [117] 梁宗巨著:《数学历史典故》第二部分。

[21] 转引梁宗巨著:《数学历史典故》第二部分。

[22] 参见David M. Burton, The history of mathematics, an introduction, Allyn and Bacon, Inc. (1985) P. 3。并参见Graham Flegg, Numbers, Their history and meaning, Andre Deutsch (1983) P. 42。

[24] 郭沫若:《中国史稿》第一册。

[25] 《甘肃环县刘家岔旧石器时代遗址》,《考古学报》1982年第一期。

[26] 裴文中:《中国石器时代文化》。

[27] [28] 转引拙著《会计发展史纲》第一讲。

[29] 尤玉柱:《三万年前的骨雕之谜》,《化石》1982年,第二期。

[30] [79] 柴尔德:《远古文化史》第四章。

- [31] 宋兆麟等著：《中国原始社会史》第四章。
- [32] 《周易·系辞下》。
- [33] [34] [50] [59] [61] [63] [64] [65] [82] [277] 张维熙著：《原始社会史》第三编，第二章。
- [35] [86] [87] [105] [106] [107] 柴尔德：《远古文化史》第六章。
- [36] [37] [130] [131] [170] [198] 参见吴才麟：《史前经济与财政起源》第十章。
- [38] 赵康民：《临潼姜寨邓家庄遗址勘查记》，《考古与文物》1982年第一期。
- [39] 张景贤：《中国原始社会》。
- [40] 毛泽东：《实践论》。
- [41] 此图转引梁宗巨著：《数学历史典故》。
- [42] 参见张居中：《试论贾湖类型的特征及与周围文化的关系》。
- [43] [45] [46] 张维熙著：《原始社会史》第三编，第一章。
- [44] [51] [54] 西安半坡村人博物馆：《半坡仰韶文化纵横谈》。
- [47] [69] [70] [128] [169] 转引宋兆麟等著：《中国原始社会史》第十章。
- [48] [52] [69] 参见王秀娥等著：《陕西的远古人类和文化》第四章。
- [49] 王志俊：《关中地区仰韶文化刻划符号综述》，《考古与文物》1980年，第三期。
- [55] [56] [144] [148] 汉尼希等著：《人类早期文明的“木乃伊”——古埃及文化求实》第一章。
- [57] 白寿彝主编：《中国通史纲要》第二章。
- [58] 参见宋兆麟等著：《中国原始社会史》第八章与白寿彝主编：《中国通史纲要》第二章。
- [60] 《青海乐都柳湾原始社会墓葬反映的主要问题》，《考古》1976年第六期。
- [62] 参见尚民杰：《柳湾彩陶符号试析》，《考古与文物》1990年第三期。
- [67] [72] [85] 转引宋兆麟：《中国原始社会史》第十章插图。
- [68] [153] [156] 柯斯文著：《原始文化史纲》第七章。
- [71] 汪宁生：《从原始记事到文字发明》，《考古学报》1981年第一期。
- [73] [74] [75] [76] [77] [78] [157] [158] [159] [161] [162] [166] [167] [美] 托比亚斯·丹齐克：《数——科学的语言》。
- [81] 联合国教科文组织编：《非洲通史》第一卷。
- [83] [177] [178] [210] [211] [221] [227] 柴尔德：《远古文化史》第七章。
- [84] 柴尔德：《远古文化史》第三章。
- [88] 著名考古学家施门特·贝西雷特教授把由黏土符号和黏土实物的结合体称为标志 (tokens)。
- [89] 参见张振宇编译：《世界上最早的文字并非象形文字》。
- [90] 为了相关地考察这种黏土标志计量、记录方法演进的历史情况，对这类史料将集中于本节加以表述。

[91] [93] [95] [96] [98] [100] [101] [102] 理查德·马特斯奇著：《史前会计与表述问题——关于中东公元前 8000 年到公元前 3000 年的考古最新发现》、《会计史杂志》1987 年第二号。

[92] [94] [97] [99] 该图转引理查德·马特斯奇著：《史前会计与表述问题——关于中东公元前 8000 年到公元前 3000 年的考古最新发现》，《会计史杂志》1987 年第二号。

[103] [104] 柴尔德：《远古文化史》第五章。

[108] 柯斯文：《原始文化史纲》第六章。

[109] 马克思：《摩尔根〈古代社会〉一书摘要》。

[114] 李学勤：《中国和古埃及文字的起源——比较文明一例》，《文史知识》1984 年第五期。

[118] 主要史书有《周易·系辞下》、《庄子·胠篋篇》、《道德经》及《淮南子·天文篇》等。

[119] 冯云鹏：《金石索·石索》。

[120] 孔颖达：《周易正义》郑玄注。

[121] 罗泌撰：《路史》前纪，罗苹注。

[122] 王溥撰：《唐会要》吐蕃条。

[123] 黎靖德编：《朱子语类》卷七十八。

[124] 李心传：《建炎以来朝野杂记》乙集。

[125] 田汝成：《炎徽记文》卷四。

[126] 顾炎武：《天下郡国利病书》卷七十。

[127] 严如煜：《苗疆风俗考》。

[129] 汪宁生：《从原始记事到文字发明》，《考古学报》1981 年第一期。

[132] [136] 蒋善国：《中国文字之原始及其构造》。

[133] 刘文龙：《古代南美洲的印加文化》。

[134] [140] 柳诒征：《文化史》上册。

[135] 印加人把结好的绳或能反映事物数量结果的绳统称为“基普”。参见梁宗巨：《数学历史典故》第二部分。

[137] [138] [265] [266] [267] 转引梁宗巨：《数学历史典故》第二部分插图及说明。

[139] [234] 刘叔鹤：《中国统计史略》第一章。

[142] 徐中舒主编：《汉语大字典》（一）

[150] 见《世本·作篇》。

[151] 徐岳：《数术记遗》。

[154] 见郭沫若：《甲骨文字研究》。

[155] 保尔·拉法格：《思想起源论》。

[160] 司马迁：《史记·律书》。

[163] [164] 列维·布留尔：《原始思维》第五章。

[165] 李约瑟：《中国科学技术史》。

[168] 参见比利时会计学家埃尼斯特·斯德维林克为文硕著《西方会计史》上册所作序言。

[171] [172] [173] [201] 参见汉尼希等编著：《人类早期文明的“木乃伊”——古埃及文化求实》第六章。

[174] Lsmail Otari, “Muhasebede Siyauat Rakamlal”

[175] 恩格斯：《反杜林论》。

[176] A·M·列乌申娜：《学前儿童初步数概念的形成》。

[181] 参见汉尼希等编著：《人类早期文明的“木乃伊”——古埃及文化求实》第六章，有关古埃及书写在调色板上的象形文字文书，最早发现于原始社会末期，如出土的那尔迈调色板约当公元前3100年左右。这里引用的这块燧石调色板，虽然是在第一王朝一个书吏的墓中发现的（其年代约公元前3000年左右），但它依然反映了埃及原始社会末期数码文献的书写、计算与排列方法。

[182] [183] [184] [215] B·C·塞尔格叶夫著：《古希腊史》第二部分，第三章。

[185] 参见柴尔德：《远古文化史》第八章的具体解释。

[192] 《马克思恩格斯全集》第23卷。

[196] 《大戴礼记·主言篇》。

[197] 《史记·夏本纪》。

[199] [209] 参见胡起望：《从民族学资料看数量观念的发展》，《民族研究》1982年第一期。

[200] 严如煜：《苗防备览》。

[202] [203] [204] [215] [217] [220] [223] B·C·塞尔格叶夫著：《古希腊史》第二部分，第五章。

[205] 《礼记·月令》。

[206] 河南省文物研究所：《河南舞阳贾湖新石器时代遗址二至六次发掘简报》。

[208] 参见拙著：《中国会计史稿》上册，第二章。

[213] 参见柴尔德：《远古文化史》第八章。

[214] [218] R·塔帕尔著：《印度古代文明》。

[216] [219] 阿甫基耶夫：《古代东方史》第三章。

[222] 《马克思恩格斯全集》第23卷。

[224] 马克思：《资本论》第2卷。

[225] 皮亚杰：《儿童的心理发展》。

[226] “书记”在柴尔德教授所著《远古文化史》第七章与第八章中均讲到，在汉尼希等所著：《人类早期文明的“木乃伊”——古埃及文化求实》一书中被称为“书吏”，但这两种说法都是一种通称，而只有从事会计的“书记”或“书吏”才是专职。从“书记”出现时间上考察，现有考古发现证实最早的“书吏”出现于古埃及时期（约公元前3100年），当属原始社会末期，但这个书吏是否便是从事“帐单”

记录工作却还无法确认,故本章在文中未曾提到过“书记”或“书吏”,而在此提及是从由原始公社制向奴隶制转换方面考虑的。

[228] 参见文硕著:《世界审计史》杨时展序。

[229] [230] 克劳德·小乔治著:《管理思想史》第一章。

[232] 美国学者 M·克莱因在《古今数学思想》一书中讲:“数学作为一门有组织的、独立的和理性的学科来说,在公元前 600 到 300 年之间的古希腊学者登场之前是不存在的,但在更早期的一些古代文明社会中已产生了数学的开端和萌芽。”故本章凡言及“数学”或“算术”用语的含义与“会计”一词使用一样,系指其萌芽状态。

[233] 参见卡西尔著:《神话思维》。

[235] 参见拙著:《中国会计史稿》下册,第八章。

[236] 参见拙著:《中国会计史稿》上册,第二章。

[237] [238] 郭道扬:《走向宏观经济世界的现代会计》第一部分。

[239] 《吴越春秋·越王无余外传》。

[240] 茅山,又名苗山、防山、栋山,位于今浙江省绍兴县东南,今仍称会稽山。

[241] 胡寄窗著:《中国经济思想史》上册,第二章。

[242] 参见 A·C·利特尔顿:《1900 年以前会计的发展》结束语部分。

[243] 《诗·周颂·臣工》。

[244] 傅筑夫:《中国经济史论丛》上。

[245] 《诗·鲁颂·泂水》。

[246] 参见郭沫若著:《殷契粹编》四六六及一〇三七或孙海波《甲骨文编》卷五。本文转引张家夫等撰:《“会计”二字原始含义之我见》一文。拙著《中国会计史稿》上册与《会计发展史纲》第一讲中认为西周始有“会”字之造形与应用,本文参考上文,并查阅有关文献而在此更正。

[247] [248] 参见张家夫等著:《“会计”二字原始含义之我见》。

[249] 转引亢祖合:《“会计”命名溯源》。

[250] 许慎:《说文解字·五下》亼部。

[251] [252] 段玉裁:《段氏说文解字注》第五篇下。

[253] 《吕氏春秋·贵当》。

[254] 我国古代采用“反切法”为汉字注音,此处所谓“固拜切”便是“固”与“拜”两字之切音,拼音之结果,读为“怪”。以往有人讲会计为“怪计”便原于此。

[255] 许慎:《说文解字·一上》示部。

[256] 《周礼·天官上》。

[257] 《周礼·春官·大宗伯》。

[258] 董作宾:《殷虚文字甲编》四九九。

[259] 董作宾:《殷虚文字乙编》七六六。

- [260] 杨雄：《法言·问神》。
- [261] [279] 许慎：《说文解字·三上》言部。
- [262] 罗振玉：《殷虚书契》（前编）一、五、五。
- [263] 罗振玉：《殷虚书契》（前编）二、二十、四。
- [264] 李俨：《中国算学史》第一章。
- [268] [271] 吴洁坤等著：《中国甲骨学史》第九章。
- [269] 《左传·昭公二十五年》。
- [270] 许慎：《说文解字·三七》十部。
- [272] [274] 参见董作宾《殷虚书契甲编》一九二九、二一二一、一六三六。
- [273] 刘鹗《铁云藏龟》一四、一。
- [275] 罗振玉：《殷虚书契》（前编）一、六、一。
- [276] 参见吴洁坤等著：《中国甲骨学史》第五章。
- [278] 对“计”字之考证至今是一个复杂的问题，尚有待今后作进一步研究。
- [280] 焦循《孟子正义》卷十。
- [281] [283] 《周礼·天官·司会》。
- [282] 《周礼·天官·司书》。
- [284] 《周礼·天官·冢宰》。
- [285] 这一提法参见：《宋文鉴》卷五十。
- [286] 《陆宣公奏议》卷十四。

[287] 卢卡·帕乔利有关簿记的论述，是《算术、几何、比及比例概要》一书第九篇中的第十一论，题为《计算与计算要论》，本书以下将根据潘序伦先生的译法将这部书称之为《数学大全》，而又根据葛家澍教授的译法，将第十一论称为《簿记论》。

[288] 西方学者把人类进入文明社会以后的划期确定为三个阶段，即古代（ancient）、中世纪（medieval）与现代（modern），在现代之中又把距离现时最近的一些年称之为“当代”（contemporary times）。他们把进入现代的时间确定在1500年左右，而没有明确的下限。而中国的史学界的划期则不同，一般把文明发展史划分为古代、近代、现代三阶段，把西方的“modern”译为近代，这自然与西方这一词的含义存在差异。同时，我国在1949年以后，在划期方面，接受了苏联的划期方法，把1640年英国资产阶级革命作为近代史的开端，而把十月革命作为进入现代社会的标志，在中国通史写作中，又把1840年作为由古代进入近代的分水岭，以“五四”运动作为由近代进入现代的分期点（参见刘德斌：《现代化的演进与国际关系的变革》一文）。本书对于会计发展史的划期，一方面采用我国史学界把文明社会发展史划分为古代、近代、现代这一观点，另一方面又以世界会计发展史史料为依据分别来确定进入古代、近代、现代的时间。

[289] 转引田杉竞等著：《比较管理学》第六章。

[290] 转引文硕著：《西方会计史》上册，第三编，第四章。

[291] 久野秀男编著：《英美古典簿记著作发展史研究》1979年版。

- [292] [293] 马卡洛夫著：《会计核算原理》第一章。
- [294] 马卡洛夫、别洛乌索夫合著：《会计核算原理》第一章。
- [295] [327] 杨纪琬主编：《中国现代会计手册》第一部分。
- [296] 《大英百科全书》1973年版，第一卷。
- [297] 以上所引英文书刊系转引文硕著《西方会计史》上册，第五章。
- [298] 《拉鲁斯大百科全书》1982年版。
- [299] 马克思：《资本论》第二卷。
- [300] [301] 马克斯·韦伯：《世界经济通史》第二十二章。
- [302] 克劳德·小乔治：《管理思想史》第五章。
- [303] 《工业管理工程师杂志》1921年。
- [304] 转引克劳德·小乔治：《管理思想史》第六章。
- [305] 同马克思在《资本论》第二卷中所讲“簿记”一样，此处当理解为“会计”。
- [306] 在英语中“Art”作为名词主要表示两方面的内容，一是艺术，系以形象来反映现实，而又比现实具有典型的社会意识形态，故根据这一概定，艺术仅包括文学、绘画、雕塑、舞蹈、音乐、戏剧、电影、曲艺等；一是技术，系指具有一定技术性的行业或工作。故对簿记或会计而言，当译为技术。陈今池在《西方现代会计理论》一书中译1941年美国注册会计师协会所发布的第一号《会计名词公报》，将其中的“Art”译为技术便是。此外，可参见陆谷孙主编《英汉大辞典》上海译文出版社（1993年版）中关于“Art”之的解释。
- [307] [309] “Encyclopaedia Americana” America - na Corporation, 1980年P84。
- [308] “Encyclopaedia Britannica” Vounne 3, Macropaedia, Encyclopaedia Britannia, 1980年P37。
- [310] A·C·利特尔顿：《会计理论结构》第一章。参见杨时展：《会计信息系统三评》一文译法。
- [311] A·C·利特尔顿：《会计理论结构》第一章。
- [312] R·G·穆尔狄克等著：《管理信息系统入门》第一章。
- [313] 格伦·约翰逊等：《芬内和米勒的会计学》第一章。
- [314] Paul Danos, Eugene A, Imhoff, Jr., "Introduction to Financial Accounting, Richard D, Irwin, Inc, 1991。
- [315] 葛家澍等：《关于会计定义的探讨》，《会计研究》1983年。
- [316] [317] 葛家澍主编：《会计学导论》第三章。
- [318] [319] 袁宗舜等编著：《会计信息论》第一章。
- [320] B·Bellinger, "Geschichxeder Betriebswi - rtschafteslehre" (1967年)。
- [321] 田杉竞等著：《比较管理学》第六章。
- [322] 转引田杉竞等著：《比较管理学》第六章。
- [323] [324] [325] 参见田杉竞等著：《比较管理学》第七章。
- [326] 田杉竞等著：《比较管理学》第八章。

[328] 阎达五：《马克思的价值学说与会计理论建设》，《会计研究》1983年。

[329] 参见《会计研究》1983年，第三期全文。

[330] Mawdudm Rahman, Maunce Halladay “Accounting Information systems” 1988。

[331] 杨时展《会计信息系统三评——决策和受托责任论的争议》，《财会通讯》1992年第六期。

[332] 转引和铭等著：《美国工业企业管理》一书。

[333] 参见批稿：《会计控制论》第一部分。

主要参考书

- 一、恩格斯：《家庭、私有制和国家的起源》。
- 二、马克思：《摩尔根〈古代社会〉一书摘要》。
- 三、摩尔根：《古代社会》。
- 四、柴尔德：《远古文化史》。
- 五、柯斯文：《原始文化史纲》。
- 六、郭道扬：《中国会计史稿》上册第一章。
- 七、宋兆麟等著：《中国原始社会史》。
- 八、张维黑著：《原始社会史》。
- 九、司马迁：《史记·夏本纪》。
- 十、马克斯·韦伯：《世界经济通史》。
- 十一、克劳德·小乔治：《管理思想史》。
- 十二、田杉竞等著：《比较管理学》。
- 十三、郭道扬：《会计控制论》。
- 十四、郭道扬：《论会计的职能与本质》。

思考题

- 一、为什么说人类萌芽阶段的会计思想与行为是社会生产发

展到一定阶段的产物？

二、试分析史前时代社会经济环境的变化对原始计量、记录法演进之影响。

三、试分析生产剩余物品的出现、剩余物品储备的增加及原始交换关系的发生、发展对原始计量、记录法之演进所产生的不同影响。

四、为什么说会计是人类文化与科学发展史上历史最为悠久的一门科学？

五、为什么说原始计量、记录行为尚属于一种综合性质的行为？

六、在史前时代人们进行计量、记录的动机是什么？

七、试分析“管算结合，古今一理”这句话的含义。

八、如何分析认识古代人对会计所下定义？

九、中外“會計”命名比较研究。

十、试分析研究社会经济变化中的会计职能与本质的历史性变化。

十一、如何应用历史唯物主义的分析方法认识不同历史阶段会计的本质？

十二、如何认识现代会计的基本职能，如何揭示现代会计的本质？

第二讲 会计组织部门的产生与发展

在国家政权形成及建立之初，统治者便把财务行政作为整个国务行政系统中的重要组成部分。财政乃立国之本，而官厅会计则是国家财政建立之基础，故客观上会计实为理财之要务；自私家经济出现，治计理财亦为家政立足之基，至公司经济组织形式的出现，市场经济体制的确立，自此财务与会计便成为联系国家经济与私家经济之纽带，它们在市场经济稳定、有序、健康发展中起着重要作用。然而，无论官厅会计还是民间会计，之所以得以发挥如此重要之作用，其根本性原因便在于它们均以具有一定功能作用的、具有权威性的、科学的组织部门作为保障之故。本讲围绕会计组织部门建设主要研究四个基本问题：一、会计组织部门之起源；二、官厅（政府）^[1]会计组织部门的发展；三、公司（民间）^[2]会计组织部门的产生与发展；四、财务会计组织部门建设的历史发展规律。

第三章 会计专职与职能部门的起源

为了适应生存之环境，人类一开始便集聚成群体活动，如“澳洲人约以四十人为一群生活着，游浪于一定的地区之内，以此地区为该集团的‘给养区’，禁止外人进入这个地区。”^[3]以群居方式维系这个集团存在的原因在于，一是血缘；二是他们必须集聚成团体共同进行征服自然的生产活动。正因如此，史学家把人类最初的组织形式称之为“原始群。”伴随着劳动生产力的提高，人类的原始社会组织进入到第二时期——以经济利益及血统关系为结合基础的氏族公社时期。在母系氏族社会阶段，由部落里推举出来的年老妇女为组织经济活动与分配活动的主持者；在体现“父权制”（或曰家长制）的父系氏族社会阶段，由男子统治部落及家庭，支配公共经济，行使分配权力，其后，从原始公社制逐步过渡到国家形成的过程中，在原有氏族民主制的基础上，产生了一种处于过渡形态的体制——军事民主制，从而人类的原始社会组织进入到第三时期。同时，在原始氏族公社群体演进的过程中，又出现一种从“父权制”中分化出来的社会经济组织形式——农业公社（或称之为农村公社、村社），由于这种经济组织形态是原生社会形态的最后阶段，因而它同时也是向次生形态的过渡阶段，即从公有制为基础的社会向以私有制为基础的社会过渡^[4]。以上便是整个原始社会组织形式演变的历史过程。下文将从军事民主体制与农业公社并存的原始社会末期着手，考证人类“会计”专职的历史起源点。

第一节 “会计”专职的起源

在人类的生产活动产生后的一个相当长的历史时期内，其经济活动一直处在极其简单状态。如本书在第一讲中所述，作为原始计量、记录活动最初只是在部落里的首领头脑中进行的，或如马克思所讲，是在“头脑中作簿记”^[5]。此后，又经历一个相当长的历史时期，虽然“簿记”活动渐自摆脱在头脑里默算与记忆的阶段，而成为一种实地进行计量、计录的活动来进行，然而，它却又在一个相当长的历史时期内停留在作为“生产机能的一个附带工作”^[6]的阶段，“簿记”活动由部落里的首领或什么人兼而处之，尚未形成成为一种专职工作。

一、会计专职产生的历史原因

在军事民主制体制与农业公社组织形式存在阶段，正经历着一夫一妻制家庭形成与私有制产生，以及作为国家的部分形态形成过程之中，此时，经济的变革与政治的变革均对原始会计的变革产生着深刻影响，其中会计职能的独立便孕育于这场变革之中。

（一）经济动因

原始社会末期经济的发展，经济关系的复杂化，对经济事项的分门别类的管理与管理职掌的分工成为经济继续发展的一个重要条件。在以农业公社为基本经济组织形式的时代，农业、畜牧业与手工业都取得了明显的发展，与此同时，原始交换关系也已由在农业公社附近进行扩大到较远的地带。并且，交换物的品种不断在扩大，交换所发生的次数越来越频繁，这种经济发展状况

是前所未有的。

从农业发展方面讲，如在埃及已“采取了灌溉农业形式”^[7]，为了合理分配水资源与及时、妥当对用水进行管理，当时已按土地界限划分为“省区”与“州区”，并依此相应设立了“省长”、“州长”及其所属地方官吏^[8]；在手工业发展方面，当时埃及已出现了原始的手工业作坊，如王宫里的“冶金”作坊、酒类生产作坊，以及粮食加工作坊等^[9]，不同的作坊都委派有不同的管理官吏；农业、手工业的发展又促进了早期商业的发展，埃及人已与很远地区的民族建立了交换关系，正如柴尔德教授所描述的那已是一种早期的“对外贸易”^[10]，那种手工业及这种对外贸易造就了后来“一个以较高级的工商业和食物生产方式为基础的国家之创立”^[11]。这样，农业公社的经济便逐渐显得越来越复杂，统治这个农业公社的首领对管理的需求也越来越迫切，而且，他们便逐渐考虑到委任专门管理人把全部经济集中起来加以管理，并通过这种集中管理把收支处理权集中在自己手中，以体现自己的统治权力，正是基于此，最终便形成了最古老的财政主管机构。

根据对考古发现的印度最古的史料《梨俱吠陀》^[12]一文考证，早在公元前二千年代的后半期，印度正经历着由原始公社制向奴隶制的过渡，当时农业公社的公有土地渐自私有化，土地与生产工具陆续被家庭拥有，农业生产得到显著发展。在手工业方面，已有木匠、铜铁匠，以及制陶、制革、建筑、纺织等多种工匠行业组成，生产品种日益增加。那时候，恒河不仅在农田灌溉方面起着重要作用，而且成为进行贸易活动的天然通道，因而，在恒河两岸先后出现了众多的“集市”^[13]。借助于沿河的集市，雅利安人已善于组织交换活动，并将这种交换关系扩大到很远的地方。雅利安人尤其注意对交换中的比价关系的确定，他们尤其

注意通过等价交换促进本地经济的发展。正是在日益形成的、复杂的经济关系中，促使雅利安人逐步建立了自己的财政组织，并在有关财政组织中设立了从事经济管理的专职人员。

处于由原生形态向次生形态过渡的苏美尔人，也在两河流域奠定了定居农业经济的基础。当时，农田水利灌溉事业也取得了进展，从土地、菜园、果园里生产出来的大量农产品被用于交换。粮食收入的增加，又刺激了畜牧业的发展，畜产品也随即成为交换中的重要方面。从考古发现的泥土算板所记苏美尔人的史诗《吉尔伽美什与阿伽》中可见，早在公元前三千年前期，苏美尔人已实行了“军事民主制”，他们推举有军事首领、“王”，并建立了长老会议与民众会议^[14]。“王”向农业公社课征包括谷物、亚麻、面粉、油在内的实物税，对于生产牲畜的公社则要求它们交纳牲畜产品^[15]。由于实物税的征纳，“王”及寺庙都备有各自的仓库。这些仓库容量虽然很大，但由于储存食物不断增加，物品已堆码如山，曾一度造成仓库支柱的断裂^[16]。在此情况下，“王”与寺庙里的僧侣们不得不设置专门官吏进行管理，并命令这些官吏定期进行考核。

从第一讲中所引述的公元前三千年以前的伊拉克神庙里的那些帐簿已可见，帐单系出自专人之手，尽管制作人大部分是神职人员，但有些祭司已被指定为“神库的管理人”，王命令他们“管理这些富足的庙产”^[17]，由他们在泥土算板中登记“帐目”与提交“会计报告”（柴尔德语），所以，可以讲伊拉克庙里的这类祭司已经是专职的记帐者了。

一部“荷马史诗”正好反映古希腊处于军事民主制时代的情形，希腊的农业公社主要种植小麦与葡萄，并以粮酿酒建立了手工业作坊。牧场很宽广，牛与猪、羊成群，酒与畜产品在交换中起着重要作用。部落的首长与军事首领占有大量财物，已形成为

“贵族”阶层。这些贵族通过交换从腓尼基商人手中换取大量的奢侈品。农业公社推举出来的长官“巴西琉斯 (Basileus)^[18]”为握持有军权的最高长官，他拥有更多的财产，后来一些农业公社的军事首领公然放弃农业与军事长官职务，直接成为“职业商人”^[19]。正因如此，军事民主体制渐自处于被瓦解的过程之中，它最终为贵族制度所代替。在贵族制度中，由贵族议事会共同行使权力，为保护贵族们的私有财产，在议事会中开始建立一些组织机构，这些机构为议事会向国家的转化奠定了基础。

在中国，史书上传说的“五帝时代”，实际上便相当于西方史书上所讲的“英雄时代”。“列在‘五帝’之首的黄帝，就是这个英雄时代的第一个代表人物。”^[20]而黄帝作为联合部落的首领是通过一种“禅让”制度推举出来的。中国“五帝”所处的时代，已是一个地处黄河与长江流域之间的农业社会，这里肥沃的土地生长五谷，丰富水源又利于灌溉。传说中的谷物之神“稷”与平治水土著名的“共工氏”，以及被称之为土地之神的“社”，都曾经是这个农业社会的首领。在此期间，农业、手工业的发展，也带来了交换关系的发展，并形成了较为复杂的经济关系，设置各类专职自然也成为管理的需要，故史书有“隶首作算数”^[21]之说。

上述可见，在这些文明古国的农业公社时代，存在着共同之处，一方面它们的经济基础都是农业，而农业的命脉又均在于水利，故当时管理农业收入与管理农田水利显得同等重要，这一点决定它们最早设置管理专职的重点必然放在农业与财计方面。另一方面手工业与交换关系的发展，促使农业公社的经济关系复杂化起来，这又进一步要求对口设置各种专职进行管理，在众多专职之中，围绕对日益复杂经济的管理，类似“财政”、“记帐”之类的专职设置也当然成为必需。

（二）政治动因

私人占有财产制度的产生与初步发展，以及最初所形成的奴隶占有制带来了对公共财产及私有财产分别管理的需要，这样，一方面是为着管理公共事务及维护公共利益的公职设置及公职人员的委派，另一方面则是为着管理私家经济事务与维护私人经济利益的专门人员的指定，而在此情况下，“簿记”则是二者之间共同需要的一种重要的“职事”。

私有制与奴隶制萌芽于母系氏族社会晚期，史学家认为“从母系氏族向父系氏族过渡，是反映氏族组织崩溃和向阶级社会过渡的现象之一”^{〔22〕}。一方面是私人占有制在这一基础上的产生，并在军事民主制到来之后进一步发展；另一方面则是奴隶制在此基础上的形成，及至造就出奴隶主阶层，为奴隶制国家的建立创造基本条件。同时，正如马克思所讲：“无论在古代或现代民族中，真正的私有制只是随着动产的出现才出现的。”^{〔23〕}而对于动产的计量与记录却是在私有制产生之后“簿记”工作最初所涉定的一个重要目标。这是因为动产的流动性及其支配权的可转换性，以及动产在意外情况下的可丧失性，都决定了对其进行专门计量、记录与管理的必要。在原始公有制向私有制转化时期，尽管公共的动产通过权力将其转变为私人动产的情形大量存在，然而，作为对公有动产及不动产的管理的固有形式却存在了相当长的一个时期，甚至这一时期对动产与不动产进行管理的专职一直延续到阶级社会之后，并且持久地产生着重要影响，因此，可以讲，在军事民主制时代，那些管理公有财产的公职的设置，便是其后国家政权组织机关中此类专职官吏的原生形态。

同时，还应当看到，在军事民主制时代，战争已成为掠夺财富的最佳手段，部落里的军事、行政首领和氏族贵族通过战争大发横财，因而大大加剧了氏族部落之间及氏族部落内部的分化，

正是在此基础上，私有制与奴隶主统治随之得到发展。这样一来，对私有制的维护与对经济的控制便显得同样重要。那时候，部落的议事会从保护残存的公有财产出发所进行的计量、记录，与私有财产占有者从保护私有财产出发所进行的计量、记录，也几乎同样显得迫切起来，而且后者的重视程度日渐胜于前者。并且，因重视所采用的手段逐步由方法的改进转变到组织建设方面，其中“会计”职掌专门化成为这种组织建制的重要方面。进入阶级社会之后，在私家经济发展的一个相当长的时期内，维护私有财产占有权、支配权一直都是“帐房”的首要职能，而其次的职能才是管理好经营，实现经营的有秩序发展。

史学研究者认为，最初的奴隶制是家长奴隶制或曰族长奴隶制，这种制度的产生、发展过程，也便是阶级形成的过程。在这个过程中，军事民主制阶段的所谓“公民议事会”或“公民大会”逐渐有名无实，“民主”沦为子虚乌有，而由奴隶主阶级把持政务开始，最终形成家长奴隶制统治。在家长奴隶制统治之初，这时“所缺少的只是这样的一种机关，这种机关不仅可以保证各个私人所新得的财富，以避免氏族制度的共产传统，它不仅可以使以前被轻视的私有财产成为神圣，并宣布这种神圣化为人类社会的最高目的，而且对一个跟着一个发展起来获得财产的新形式，也就是对财产的不断加快积蓄，盖上社会普遍承认的记号了。所缺少的这样一种机关，这种机关它不仅可以使正在开始的社会阶级的划分永久化，而且可以使有产阶级剥削无产者的权力及前者对后者的统治永久化。而这种机关毕竟出现了。国家发明出来了。”^[24]在国家建立的过程中，在它的最早所形成的一些机构中，一种维护私有财产占有数量及支配权，以及这些财产安全的专职或机构被置于突出的位置之上，其中尤其是财政部门，以及财政部门中的会计专职官员。

此外，由于常设专职人员数量的增加，造成了一种特殊的经济现象，即脱离物质资料生产的人员对物质资料的消耗，要由物质资料生产的人员来负担，而且，日渐脱离的人越多，这种负担便越重，而负担越重，又越需要增设新的专职及部门，这种现象的反复最终导致以赋税作为一项或几项收入，而同时又以公职费用作为一项或几项支出，从而最终促使财政分配关系及公共会计专门工作的形成。自然而然，从今往后给社会留下了一个永久性的问题，即社会如何面对，如何解决官僚机构设置，以及如何同官僚主义斗争的问题。

二、会计专职的产生

在由原生形态向次生形态过渡的阶段，社会各个方面的变革随时都在发生，其中表现在上层建筑方面的变革最为充分，它成为变革中的主体部分，包括会计专职在内的各种部门性经济专职，几乎相关联地在同一时间内产生了。

（一）军事民主制时代的政体结构

处于军事民主制时代的部落联盟的组织体制通常由三个基本部分组成：

1. 军事及行政首长。如古罗马由人民大会推举出来的“勒克斯”（Rex 亦译为国王）^[25]，古埃及称这种长官为“人民之柱”^[26]，印度吠陀时期把这种推举出来的人直接称之为“军事领袖”^[27]其实际地位已相当于后世国王。在古希腊的荷马时代作为军事领袖兼祭师的人被称为“巴西琉斯”。在中国的军事民主制时代，被推举出来作为联合部落最高首领的尧、舜、禹等。上述首领被推举出来为联合部落服务，又握持有一定的军事、行政权力，在国家建立之后，他们便演变成为真正的国王了。

2. 议事会

议事会，亦称之为族长会议，古罗马还特称这种机构为元老院，它是由各个氏族部落的首领组合而成的权力机构。各氏族部落的族长一般由氏族部落的全体成员推举产生，作为一族的代表者参加议事会。凡是对联合部落里的政治、军事及经济方面的重大问题的处理，均须由议事会集体讨论决定。在国家建立之后，议事会的族长们，既是奴隶制国家里的最富有的贵族，而大都又在王朝中官居要职，掌握某一方面的权力。

3. 人民大会

人民大会又称为公民大会，它系由联合部落里的成年男子组成，这些男子大都是能显示部落军事实力的战士。在军事民主制时代，在民主议事与军事强制的双重意义中，民主主要体现在人民大会的权力方面。起初人民大会一度是联合部落的最高权力机关，并具有否决议事会所作决议的权力，然而，随着私有制及奴隶所有制的发展，军事民主制的日渐衰落，人民大会的权力亦日益削弱了，而议事会的权力则日益增强，其大权最终操持于首长（国王）及由贵族所把持的议事会手中，直到人民大会的权力完全消失，贵族专制取代原始民主制。

在上述体制下，在具体组织建立方面主要体现为按照管理事务环节所相应设置的专职。由于经济利益在所有事务中都体现出来，并是政务管理中的一个重要目标，故人们对财计专职设置显得更加注重，这类专职在私有制出现并逐步发展起来之后，便日益听命于国王与贵族的指使，其后，在国家产生之初，围绕这些专职便形成了相应的组织部门，这些部门也便成为上层建筑中的主要组成部分。

（二）军事民主制时代的经济管理专职及组织

首先应当说明，在论及这个时代的经济管理专职及其组织之时，在某些方面会涉及到由原生社会形态向次生社会形态演进的

最初阶段，这是因为，一则，在阶级社会初期，依旧保留着军事民主制时代的传统，并且这在对经济的管理形式方面表现得更为充分，即在这方面更明显地存在着历史的继承关系；二则，在史学研究中，有关这一历史交叉时期史料的认定还存在一定分歧，不少史料在历史界域方面难以明确划分；三则，在考证有关经济管理专职方面对于两个更替的历史阶段也有联系起来加以研究之必要。

鉴于私有制是在原始公有制中产生的，故明确私有财产与公有财产的界线是原始社会末期变革之中必须解决的一个关键性问题。一方面由于中心部落里的“王”，对于各部落单元所进行的贡赋的征纳，需要指定专职人员进行计量、记录，以维持公共部分的开支及掌握对公共财产的支配权力；另一方面则是为着维护“王”及贵族对私有财产的占有权力，并不断扩大所占有的私有财产的数量，这也必须指派专职进行计量、记录。此外，在由军事民主政体向国家政体转变过程中，逐步推进了由公有财产向私有财产的转化进程，在这一转化中，一方面表现为一种以权谋私性质的占有，另一方面则是由“王”所支配中心部落的财产向奴隶制国家所支配财产方面的转化。正因如此，通过以上两种转化方式，前者造就了私家会计的历史演进起点，而后者则造就了官厅会计的历史演进起点。

上述情形，最早可从美索不达米亚考古发现的用黏土制造的印章中得到证实^[28]，稍后又从古埃及陵墓中发现的、由美索不达米亚传入的，用以显示私有财产性质的“圆柱型印章”中再一次得到证实^[29]。在原始社会末期，在印度也出现了表现财产性质及其占有者的“印章”^[30]，而且这种印章的文字与苏美尔人、埃及人所使用的象形文字还存在共同之处。事实上印章作为一种特殊的标记，及至后来渐自成为一种“印章制度”，都与私有制

的产生、发展，以及与经济方面专职管理人员的设置有着密切的关系。同时，值得注意的是“印章”与经济事项记录及财产处理的结合，其作用具有两重性，一方面它显示着对财产的占有权与处理权，另一方面则是体现经济事项记录者、管理者的责任，这一点可以讲举世相同，无一例外。

人类最初对于经济管理专职设置岗位的选择，与对重要生产环节的控制、实物贡赋的征纳、生活必须品的消费，以及对于贵重物品的收藏保管都有着直接的关系。由农村公社中分化出来的贵族阶层或曰“富人集团”，成为对诸种经济专职遴选的主要对象，如在古印度“在开头的时候，军事指挥者同时就是经济领导者，但是后来就一方面分出了领导公社的经济事务和执行宗教仪式的人（婆罗门），另一方面分出了军事的领袖。”^[31]围绕着贵族首领“王”的统治，便产生了许多经济职事的头衔，如在埃及除产生了主管王室卷宗及印鉴的专门职事之外，还产生了管理酒类人出事项的“酒窖长”，管理粮食加工的“磨房长”^[32]等等。此外，对于当时管理王宫里专门事务的冶金作坊，还设置有“王宫金属铸工长官”^[33]。

在同一历史时期的中国，从部落里的首领之类的人物中，也产生了专管地方“民事”的“民师”^[34]，“到夏代奴隶制王国正式建立之后，这些‘民师’就发展成为各级官尹。”^[35]如夏启称之谓“六卿”的职事便属于这一类官尹。从史书记载方面考察，据说，早在帝尧时代便已有五官之设置，即设置有“司徒、司马、司空、司土、司寇”^[36]，其中，“司空”一职便有“安置土农工商生活”及“掌握农时季节和土地上的收益分配”^[37]之事，可以讲这是“财政”之类职事设置的萌芽。在解放初期，我国布朗山新曼峨寨的一个原始部落，为管理六十四户的经济，便在酋长之下相应设置有管理寨内土地的“格香”及管理公共经济收支

的“格道”^[38]。

与贡赋征收和管理专职设置相关联的是会计专职的设置，这类官职一开始便受到重视，这是因为国家在对早期经济收支的管理活动中，在很大程度上是通过这一专职的工作来实现的。马克思曾经写道：“在远古的印度公社中，已经有一个农业记帐员，在那里，簿记已经独立为一个公社官员的专职。由于这种分工，节约了时间、劳动和开支。”^[39]会计职事的独立不仅解决了人类财政起源时期的收支管理问题，而且也产生了社会经济效益与工作效率。其后，在印度国家建立之初，便更能清楚地看到会计专职设置的普遍性，如在国王的宫廷里设置有“主管人员、管帐人、哥帕、斯多尼迦。”^[40]管帐人负责宫廷中的会计工作，而哥帕则被委派于各地，在广大的农村中任会计。哥帕遵照“收税之命，管理五个或十个村的帐目”^[41]，这与马克思所讲的远古印度公社里的记帐员职能大体相同。

应当指出，不能否定在奴隶制国家建立之初，在财计官职设置方面与原始社会末期国家形成之际专门职事设置方面的继存性，甚至可以讲，人类最早所出现的官职名称后来一直延续使用了好几个世纪。在埃及奴隶制国家建立之初，官方把管帐人及仓库财产的监督人统称之为“书吏”，如当时著名的官吏梅滕便曾“被任命为食品仓库的首席书吏，食品仓库的财产监督。”^[42]那时，如果作为首席书吏，其责任与权力都比较大，不仅负责簿记事项的记录，而且还要负责对全部库存财产的监督。通常在首席书吏之下，又设置有若干具体办事的书吏，分工进行各项工作。在中国商代官厅中所设置的“作册”，与传说中的原始社会末期的“隶首”之类的人物也当存在一定的联系。这种“作册”在当时既是国王左右的史官，负责起草文书与记载国家所发生的政治经济事件，也进行有关收支帐目之类的记录，它同埃及的“书

吏”一样，其职能尚具有综合性质，他们正是人类早期由会计兼职向会计专职转化中的一种过渡形态。

在原始社会末期，随着私有制在农村公社中的演化，财产通过分化转移及依仗权势的直接占有不断集中起来，阶级在此基础上形成了，阶级对立日益明显。原来的首领大部分成为奴隶主的代表，王权在整个演化中被确立起来。财产的集中所带来的权力的集中，阶级的对立又带来了实行强权统治的要求，这样一来，便使历史在客观上“赋予了奴隶主一种权力，赋予了他们管理一切奴隶的可能性的机关。”^[43]而这种机关是在旧日军事民主制时代政体的基础之上造就并演变起来的，前者的衣钵为后者继承，在国家机关建立中起着十分重要的作用，尤其是在王权的确立之中，经济系作为支撑这种王权的重要支柱出现的，而经济管理的支柱则又是财政、会计方面的职事，以及在此类职事基础上所形成的部门。从会计专职到后来会计部门确定的过渡阶段中可看出：

1. 以权力对经济进行控制为出发点，逐步形成了由“王”直接控制的经济管理专职及其经济职能部门的萌芽形态，从中既体现了一种经济集权的需要，也同时体现了一种管理的需要。

2. 从分工管理着手，以分门别类对不同经济环节进行管理为出发点，渐自按经济管理环节确定某种管理专职，并逐渐围绕对国家的收入与支出的管理，在若干专职的基础上，构建了原始财计部门的基本框架，这一框架正是创立国家所必须一个前提条件。

3. 在军事民主制体制下，无论对于公有部分经济收支事项的管理，还是对于奴隶主“贵族”私家经济收支事项的管理，最初都是通过簿记工作者的作用具体体现出来的。在原始财政关系及其原始“财政”组织形成过程中，“簿记”都体现为一种属于

基本建设方面的基础性工程，“簿记”专职也必然成为原始财政组织筹建中的重要部分，并一开始便在其中发挥着重要作用。

4. 在“簿记”仅仅作为一种附带性工作的时期，尚无法具体明确“簿记”工作的受托责任，然而，当簿记作为一种专职工作出现之后，“簿记”专职所体现的受托责任便在经历萌芽阶段之后被确定下来。其后，伴随经济的发展，经济关系的复杂化，这种受托责任也便相应得到发展。从官厅方面讲，会计部门的受托责任集中体现为它所担负起的财政收支考核与管理责任，而从后来的企业经济方面讲，它又具体体现为对企业经济活动的核算与管理责任，至现代社会它对企业经济活动的控制责任上升为主导方面。

第二节 官厅会计职能部门的 产生与初步发展

在第一节所进行的考证与分析的基础上，对本节所研究的问题，首先应当把握两个基本要点：其一，应当明确奴隶制国家的建立，奴隶制经济的产生与发展，是会计职能部门产生的基本历史前提条件之一；其二，会计职能部门是阶级社会的产物，是国家政权组织机构中的重要组成部分，是统治阶级控制国家经济与业主控制私家经济的管理部门。同时，这一职能部门在私人占有财产制度下，它一出现便直接参与有产者对无产者的剥夺，并维护着有产者财富的安全，正是从这一点出发，我们认为会计职能部门具有两重性，一方面它作为管理部门具有一定的专业技术性，另一方面它又具有鲜明的阶级属性。

一、官厅会计职能部门的概念与建立标志

随着奴隶制国家的建立，当把会计作为国家行为的时候，官厅会计及官厅会计职能部门的产生便成为历史事实。

“官厅会计”系古代对于国家会计之统称，以它概括古代国家会计较为妥当。官厅一词与民间一词相对称，将官厅与民间二词分别置于会计一词之前，以此区别两种不同的会计。在中国以“官厅”之称区别于“民间”之称有其历史渊源，《周礼·天官·大宰》一文中“有‘官计’之称：‘以八法治官府……八曰官计，以弊邦治。’其后，汉、唐、宋改称‘官计’为‘国计’^[44]，至明清时期依然如此，故直到中华民国时期，一些学者还习惯于将‘政府会计’称之为‘官厅会计’。至近代，在西方国家中则称其为国家的会计，如英语或写作‘Governmental Accounting’，或写作‘Municipal Accounting’，中国许多学者遂据其意译为‘政府会计’。

在奴隶制国家产生之初，衡量“官厅会计”和“官厅会计部门”之具体条件，或者说体现“官厅会计部门”产生之重要标志大体上可概括为如下三方面：

（一）会计已成为国家事务中的一项专门工作，而且这项工作在国家财政经济管理工作中已占有一定地位。

（二）在国家财政经济组织体制中，对会计部门的设置已有了适当的安排，会计官员也有了相应的配备。

（三）适应奴隶制国家建立之初财政经济收支的特点，在会计事项处理方面，已有了一定之规，并且采用了一定的会计方法，会计工作已能够正常展开。

我们认为，凡基本具备上述条件者，方可称之为“官厅会计”或“官厅会计部门”，下文考证、研究官厅会计部门的产生

便是以此作为依据的。

二、官厅会计职能部门的产生及其初步发展

从奴隶制国家各职能部门建立之初便可以发现，财政与会计职官，以及职能部门在建立过程中便形成了一种相辅相成的关系，会计工作以财政为本，财政工作以会计为依托，它们相辅而行，不可分割，故在财政与会计组织部门研究中，我们统称其为“财计”组织部门，以此表现它们在官厅或政府财政收支管理中的一体化的组织工作关系。

（一）国外奴隶制时代的财计职能部门建设

国家是建立在一定经济基础之上的，为维护国家的存在与发展，国家的统治者一开始便把控制目标集中在经济集权方面，而为了实现这种集权，他们又是通过建立与操纵财计组织部门实现的，所以，在国家机构建设中，财计部门一开始便是作为官厅组织建设中的一个重点。

1. 两河流域奴隶制国家的财计官制

据考古发现及史料记载，世界上最早的奴隶制国家苏美尔和阿卡德（约公元前三千年），已把当时官厅主管经济的机关之一称之为“达姆卡尔”，把这个机关的首脑叫作“大达姆卡尔·帕铁喜”^[45]，由这个机关专管国家的内外贸易事务；当时主管财政税务的主管官员称之为“玛什奇姆”^[46]，由其负责对各类税的征收；管理国库（粮库及储备其他财物的仓库）另外设置有特别官吏，通常把这类官吏称之为“杜古尔”^[47]，对于各项财物的收支由其具体进行控制。稍后，这些国家对经济职掌的划分趋于细致，如有了主管畜牧业、渔业的专门官吏设置，主管土地税征收的官吏设置，主管住房修造的“草房长”设置，以及主管酿酒的“酒房长”^[48]设置等。上述官吏的逐步增设、调整，最后形成了

初具规模的财计主管部门。

除以上职官设置外，还设置有称为“伽尔—乌库”的军事长官。为对国家的经济进行监督，在各经济职能部门内还分别设置有监督官，这类官具有相对的独立性，其监督具有“司法”^[49]性质。在早期政教合一的时代，有关神职官员的设置，成为官厅组织部门中另外一个重要方面，其最高长官称为“司莫僧侣首长”^[50]，他以神的名义掌握有相当一部分财产。值得注意的是其所管财产不亚于国库，专仓组织管理亦较为严格，并指定有专职僧侣作为仓库的主管^[51]。

在公元前三千纪末叶，当闪族阿摩里特人的游牧部落人侵美索不达米亚，夺取阿卡德的广大地区建立起巴比伦王国之后，最初大体上继承了以往财计官制设置的基本格局。其后至汉谟拉比统治时代（公元前 1792—公元前 1750 年），通过改革又取得了新的进展。那时候，专制改体已经形成，史称该国为“古代东方典型的专制改体”^[52]，“在国家管理上，国王依靠着一个复杂的中央集权的官僚机构。”^[53]在中央一级机构中，大体上有立法、行政、审判和宗教四方面的分别，而四权又由国王集中掌握。地方则由国王派往各地的总督进行管理，凡大都市均以带有“沙卡那库”高贵头衔的官吏为总督，小都市则交由称为“拉比亚努姆”^[54]的官吏治理，这样便从中央到地方形成了高度集权的官僚组织体制。

在这种组织体制中，财计组织部门划归行政系列，成为政务组织中的重要构成部分。从财计组织构成方面讲，大体上划分为三个部分，第一部分为农、牧与林业管理职官的设置，分设农务、牧务、林务长官统治。由于这方面事关财政收入的主要本源，故国王对这类长官的控制极严，要求各类官吏必须努力保证各种税收来源的实现。这时，税收主要是各种实物，核算以实物

税种加以区别,如粮食收获税、繁殖牲畜税,枣树园税、芝麻田税及渔业税^[55]等,都对口划归与落实到主管长官,并最终依据帐目收入作为考核官吏业绩的依据。第二方面是有关国家贸易管理的职官设置,由被称之为“瓦启里·阿穆里”^[56]的机构来组织这类官员的工作。在这个机构里有不少官吏处于特殊地位,他们可以强制那些商人及高利贷者纳税,并对偷税、漏税者予以严酷的惩罚。对于这类税目的核算已由专职书吏采用一些专门的记录方法,并规定统一用一种称为“雪凯”的白银作为计量单位。第三方面是国库官吏的设置,每种仓库都设置有专门的书吏。除以上几种税目之外,宫廷里还要征收现银特别税与实物类特别税,这样便使宫廷里的仓库具有很大规模,书吏们对这些财物进行系统记录,并将帐册保存下来,作为受法律保护的依据。

服务于农田丈量及税务征收,导致巴比伦古算术的产生,不少计算方法为“史官”^[57]或“书吏”进行簿记工作带来很大方便。“书吏”的委任至上而下,一直深入到基层,成为国王实现经济集权的重要方面。

2. 古埃及(公元前3000年—公元前341年)的财计官制

在公元前三千年上埃及国王征服下埃及建立了统一国家之后,国王也从集权出发,在以往的基础上强化了国家机关。“土地之集中于国家手中和管理全部人工灌溉系统的必要逐渐形成了最古老的财政—经济主管机构。”^[58]起初,国王的宝库被称为“白银之家”,几乎全国的实物收入都集中在这里。为了管理国王所经营的事业,还分别设置了分管粮食供应、磨坊、畜牧业、葡萄种植业及酿酒的官员。为把国家财政与国王财政分别开来,还专设特别官吏对皇室财政加一统管^[59]。同时,在各地则设置州长加以管理,州级机关所设部门与中央相适应,在财计方面形成了独立的系统。

早在埃及的第一、第二王朝统治时期（公元前 3200 年—公元前 2780 年），国王每隔二年便要委派专门官吏清查全国的土地、人口、牲畜，以及其他财产。然后，以清查出来的有关数据为依据，重新确定所要征收租税的数额。到第三至第六王朝统治时期，埃及形成了第一个中央集权的奴隶制君主政体。这时，经济得到发展。人口及土地大量增，赋税收入来源也不断扩大，财政关系也相应复杂起来。在这种情况下，对土地进行丈量与对人口的普查也显得更加重要，财计工作更加受到国王的重视，他不断扩大这类机构，最终使财政部门成为埃及最大的行政部门^[60]。在中央一级，在国王之下掌握实权的是法老团体，史称“法老政权”。在法老团体之下设置宰相一人，称为“维西尔”（Vizier），他是国王统治国家的首席长官，“总揽最高行政、军事和裁判大权。”^[61]为了加强中央集权统治，宰相一职通常由王子担任，而王子又把财务行政与司法权作为控制的重点^[62]。按规定，宰相应定期向国王报告财计收支情况，并递交由他主持编制的决算报告，而各州的州长又须提前向宰相递交这类报告，以实现中央对地方财计的控制。

由宰相控制的财政部门围绕对国库的管理，又设置有两个具体办事的职能部门，即国库组织部门与会计组织部门。国库组织系统分为中央与州两级，中央通过国库组织向各州征税，并将财物集中于中央国库，以供国家支配。国库的最高统治者为国库首席长官，其下统司库人员若干人^[63]。职位仅次于首席国库长官的是国库出纳官，其下统出纳人员若干。一方面依然出于以“神权”化作为强化统治的一种手段，另一方面又确实为体现国库统治权的重要，故通常又把国库长官叫作“神的司库官”或“神的出纳官”^[64]。

宰相对国库的统治以“量入为出”的财政原则为依据，其控

制重点放在支出方面。每日发放财物之前，须得出纳官向宰相报告，然后方可打开库门，按照批据发放各项财物，并按照先后次序组织运输。为了控制国库收支，还另外设有国库监督官。而且基本上是一个专门仓库设置一个监督官，如对谷物便设有“谷物仓库监督官”^[65]等。

属于会计组织系统的官员，称为记录官（Scribe）^[66]，如国库记录官便专司国库会计。根据古埃及第五及第六王朝（公元前2560—公元前2280年）之间写成的《金字塔铭文》记载，这类记录官设置十分普遍，他们虽未进入官僚组织的上层，但职位却是当时官厅中最好的一种^[67]。那时，宰相统治之下的中央及地方各级政府机构的官员，大都曾经作过书吏，“他们对国家政权机器正常运转，具有重要作用。”^[68]当然，古埃及文献中所讲书吏还只是官职中的一种统称，会计方面的书吏只有从定称上才可以确认，如国库书吏中的首席书吏便相当于后世的簿记主管，一般书吏则只是进行会计事项处理的簿记员。在国库以外的部门中，也有“计算收成（入）的书吏”^[69]与专门计算支出的书吏之分。此外，诸如在公共工程管理、法庭、教育部门，也都设置有从事一段性簿记工作的书吏。

值得注意的是，一部分与财政管理工作相关的书吏按照规定还必须协助法老政权及王室、祭司制定“可耕地、畜群、矿产、粮食、公共工程、法庭和税收等的管理制度。”^[70]并在会计事项处理中为执行这类制度负责。如对于经济契约之签定，首先须由“本日书吏捷次编写”^[71]，然后，方可签定这种具有法律效用的文件。

“书吏制度”一直在古埃及王国中递演，其地位日益重要，到后来书吏几乎垄断了王朝的整个经济管理活动，如第十八王朝（约公元前1570年—公元前1319年）间一个名叫阿门荷太普的

人便由最初普通书吏的职位一直晋升到国家税收官。阿门荷太普曾经经管王后及公主的庞大产业，一直到最后出任国王的事务总监督。为了培养书吏，大约到埃及“中王国时已有书吏学校”^[72]，其中几何、算术、历史都列为必修课程。

从古埃及财计官职设置中还可以看到，围绕经济集权及对国库财物的管理，在国库长官、国库出纳官、国库书吏（或曰国库记录官）及国库监督官之间已初步建立了一种经济牵制关系，这些官员各司其事，而又相互制约，并把控制重点放在支出方面。其中国库监督官行使着特别监督职权：其一，有权检查国库记录官的帐目；其二，严格控制财物出库，如无监督官之手令，任何财物不得发出；最后，由国库书吏定期编制的“计算书”也须送达监督官处检查审定。

3. 古代印度的财计官制

约当公元前六世纪，共和诸国及诸王国在北印度的建立，其财计组织体制便已处于形成过程之中。与古埃及的组织建制思想相同，对于国家各种政权机构的确定一开始便采用了专制政体的基本组织形式。国王是被经过神化了的至高无上的人物，其下由从贵族中选拔出来的官吏支配着各主管部门，并形成了集权的官僚级次。经济集权依然是重点，为此财计组织机构及其中的官吏配备直接受到国王的控制。

财计组织又是围绕税收的征管作为构建出发点的，而国库官员的配备则是财政控制的落脚点，尤其是在最初国库便是“国王的仓库”^[73]的阶段，国库便直接处于国王控制之下。其后，国库长官的职权便渐自与后世“财政大臣”职权范围类同。他一方面委任部分官吏负责征纳与管理各种税收，另一方面又委任部分官吏掌管各项支出。当时所征纳的主要税种有商业税、畜业税、农业税，由税务官分工负责某一方面的征管工作。各种税都有较为

固定的税率，如农业税确定为收成的十分之一或八分之一，或为六分之一。畜牧税为收入的十五分之一，而商税则定为十二分之一^[74]，这种比例既是国库官验收入库之依据，也是监督官检查之依据。

公元前四世纪末，孔雀帝国建立，形成了一个由单一权力控制的广大地区。在公元前 321 年至公元前 185 年之间，帝国的政治、经济组织与制度的建设进入到一个新的历史阶段。在此阶段，国王成为最高权力机构中的核心，这时祭司长（Purobita）开始行使宰相的权力^[75]。国王与宰相之下设置有两大经济要害部门，一为财政大臣衙门，一为总税务大臣衙门^[76]。前者的首席长官为财政大臣，由其负责管理国库财物储备与控制各项支出。财政长官之下又区别现金与实物管理分别设置长官，由其对财政长官负责。同埃及的情形一样，财政大臣控制的重点在于审定支出，合理分配各项主要开支，使收支能够达到平衡。当时，官吏俸禄与公共设施支出两项便占全部财政收入的四分之一，故财政大臣又把这两项支出作为管理的重点，防止这两项支出出现空缺影响到其他开支。官吏俸禄按等级确定，在中央一级地位高一等的官员比低一等官员的俸禄几乎要高出一倍，如当时宰相及军事总指挥俸禄最高，确定为四万八千“潘纳”（Panas），财政与税务大臣次之，为二万四千“潘纳”，而其他内阁大臣年俸则为一万二千“潘纳”。此外，具体办事的书吏及记帐员则为五百“潘纳”。

总税务大臣负责征收各项赋税，其下分设税务专管官员若干人，分别管理各种赋税的征纳。当时对于直辖都会与省区则委派专员管理，由专员负责落实这些地方应上交国库的赋税收入，并检查地方官员对资财的耗费情况。凡地方官拖欠税收与额外消耗资财，均由专员负责举报，以便及时作出处理。那时候，每个行

政部门的会计档案与有关原始凭证由总税务官集中起来存档，并定期将详情汇总向国王报告，报告时连同原始档案一道呈送，以接受国王的检查，并由国王据此作出结论。由于这时国库已与国王的私人库藏划分开来，国王所检查的是国家部分的财物，故这种定期举行的评审，其作法类似于中国的“上计制度”。

在帝国所实行分级管理行政体制中，四个行省是控制的重点，国王特委派总督掌理，这些总督一般由王子或王室成员担任。各行省所设财计组织部门与各部官吏及中央部门完全保持一致，在财政与税务方面国王通过这些部门对总督加以制约^[77]。省以下设置地区，所设财计部门与所委任的财计官吏已与中央、行省保持一致。各地区之下又划分为若干个村落群，村落群以下最基层的单位是“村”。每个村落群都配备有一名称之为“哥帕”的会计官与一名税务官。“哥帕”官职虽小，然而，他却由总税务官委任，并在组织上实行统一管理。“哥帕”作为管帐人任务相当繁重，一般他们除要管理五个或十个村的帐目之外，还要负责地界的划分，土地的丈量与登统，人口普查资料的保管与应用，经济契约的签定，以及有关牲畜数量的记录等，在会计核算与税务检查方面都负有责任。“哥帕”与税务官的工薪收入由各村村长负责发放^[78]，一般由应纳税赋总数中扣除，但“哥帕”与税务官的工作却是独立的，他们有权举发村长的偷税漏税行为。

上述可见，“哥帕”兼有会统两方面的职能，根据国家法制规定：“他应当设置村庄的边界，计算已耕地、未耕地、平原地、潮湿地、花园、菜园、围栅、森林……牧场和道路的土地，从而确定不同的村、田、森林和道路间的界线，把赠品、买卖契约、布施物，以及田地免税情况登记下来。”^[79]此外，他们在计算纳税或不纳税的人户以后，不仅应该登记每村所有四个“氏尔那”

的居民总数，而且还应该把耕者、牧者、商人、手工工人、劳动者、奴隶，以及两足和四足牲畜的确实数目作一帐目。同时，把能够从它（每户）收集来的黄金、自由劳动、赋税和罚金的总额确定下来。”^[80]以上对一系列项目数目的登统与所作成的会计记录，大都与计算、落实赋税征收相关，人户、土地记录与会计核算出来的赋税收入相关，山川林泽的测量登记与会计核算出来的赋税收入相关，牛马数目亦关系到以统计出数目作为核算、检查赋税收入之依据，这种以会统记录相结合来计量、记录与考核赋税收入，乃至整个财政收入的情形，与中国周代的情况基本相同，与其后唐代之“户籍、计帐”制度，宋、元、明、清时代相沿不改的“鱼鳞册”、“黄册”制度亦存在相同之处。

在古代印度，基层税务官的基本职责是严格按照赋税征纳标准与计算方法征收各项赋税，并根据情况上报灾情，在批准之后决定对某项赋税的减免。当时，还根据各个村的经济环境与条件，把村庄划分为头等、中等和下等三类^[81]，然后再按类别确定各村某种赋税的税率，以求赋税征纳的合理。此外，还按照这种等级确定“免税的村、供给士兵的村，以谷物、牲畜、黄金或原料纳税的村，供给自由劳动的村，以及用日常产品代替赋税的村”^[82]。从分工上考察，中层与基层的会计、税务官员工作各有侧重，至上而下形成了税收的统管与分管的工作程序，而且除上面可垂直监督下面外，下面对上面也具有一定的牵制作用。

在孔雀帝国统治时期，在一些经济发展较快、规模较大的城市里，也成为财计组织设置的重点。通常在国王任命的城市主管官之下，分设一名会计官与一名税务官作为助理，如在这个时期已著名的“华氏城”，在主管官之下便配备有三十名官员，会计与税务官为其中的核心成员。此外，还把这三十名官员分作六个管理委员会，“每个委员会具有下列监督职能之一：与工艺劳动

有关的问题、外国居民的福利、生死登记、有关贸易与商业事务、加工品公开出售的监督，最后是商品销售税的征集。”^[83]

除上述官员设置外，分散于以上各个部门还有“一大批监察官及其下属官吏”^[84]的设置，监察官是国王的耳目，他们渗透到各地、各个部门着重于经济方面的检查，已具有后世审计官员的作用。在财政收入方面他们起着保证各地收入按时进入国库的作用，在财政支出方面他们又按规定监督各级政府及各部门的费用，并在这两方面监督地方财计部门使其与中央保持一致，以最终实现国王的经济集权目标。尤其是在阿育王统治时期（公元前268年—公元前231年），每隔五年要派监察官员对一省的财计工作进行一次检查与审核^[85]，这是为实现经济集权所采取另一种强化措施。从古印度保存下来的文献《政事论》中还可以看到，那时除设置有对黄金及金匠进行严格检查的专门官员之外，对于货栈、商业、森林产品、军械库、度量衡、地方捐税、纺织、农业、酒、屠宰场等也都另外设监察官检查。这种情形使我们可进一步看到，在古代印度官厅已大体上形成了兼有经济监察与审计两种职能的组织制度。

4. 古希腊的财计官制

公元前八世纪左右，在雅典的王权绝迹之后，其执政者为从贵族后裔中推选出来的“执政官”（archons）。起初执政官为终身制，其后定为每十年推选一次，再后又规定每年选举一次。最初大权由执政官一人独揽，大约到公元前六世纪中叶，执政者便由“执政官九人团”组合而成^[86]。这九个执政官分掌四方面的大权，其中，首席执政官掌行政权，财计组织与事务归其控制，其中又以国库收支作为强化控制的重点。其次是祭仪执政官掌祭祀，军事执政官掌军队及邦交，其他执政官则掌握司法权。“执政官九人团”以外设国家最高议事会“元老院”，执政官在任期

届满之后便可直接进入“元老院”。公元前 594 年，梭伦 (Solon) 任执政官后推行改革，使雅典的奴隶制民主政体得以形成。梭伦按照财产占有数量的多少，把全体公民划分为四个等级，各个等级的政治权力系由财力的大小而定。在此基础上，又建立了管理国家的新机构“四百人议事会”^[87]，每一部落参会者通过选举定为百人。梭伦依然保留以往的“九执政官”制度，并仍然由首席执政官直接管理财计组织部门。当时，财计组织中的司库官（或国库官）规定应由第一等级公民中选举产生，公卖官与国库监督官亦由高等级公民中选举产生，这种规定是对财计官员地位与作用的一种确认。梭伦还把每一部落划分为十三个造船区，每一造船区设区长“掌监督征税和开支”，下设会计人员协助其进行核算，并定期向上报告帐目。

公元前 506 年由克里斯梯尼 (Cleisthenes) 出任首席执政官，他在原有基础上进一步对国家的组织制度进行改革。这时议事会成员增加，称为“五百人议事会”^[88]，国库已不由首席执政官控制，而由十个管库官员进行分工管理^[89]。管库官由每个部落推选一人产生，一年选举一次，会计人员亦在选举时产生。公推财计官员成为当时实行民主政治的一种体现。当时被推举出来的会计官员称之为“阿波德克塔埃” (apodectae) 他们的受托责任在于处理好一年的全部帐目，递交正确的报告数据，以作为执政官对国家财政进行管理的依据。

同样，在雅典的国家机关中，监督官已形成一个经济监督集团，这个集团中的每一分子都是由纳税公民推举产生的，他们既要为公民负责，也要为国家负责。监督的目标集中在国库财物收支方面，每一个监督官都有权检查国库会计帐目，国库官必须接受他们的监督。在当时看来这种经济监督也体现出一种“民主”的精神。

在历史上所讲的“希腊化时代”(Hellenismus 公元前 334 年—公元前 30 年)被认为是地中海东部与亚洲西部的奴隶制经济进一步发展的时代。在此期间,希腊在经济、文化、艺术等方面与邻近各国进行广泛交流,其中希腊的财计组织制度也对周边地区产生了较为深刻的影响。如当时埃及的财计职官设置便反映了希腊化的特色。一是王权神授思想的影响,其次是公民中等级制度的实行,最后是财政地位的确立与财计组织的加强。从希腊本土讲,在财政这一独立部门中,除设置首席财政官“财政大臣”(Dioiketes)外,还有众多按管理层次划分的会计官员,在财政大臣的安排下,他们各司其事,各自承担某一方面的责任。同时,在他们之间也形成了既有合作,而又相互制约的工作关系。至公元前三世纪,希腊各州州长的权力已由军事、司法扩大到财务行政方面,州长之下设有“财务官”(Oikonomos)及主管市场、手工业作坊的官吏^[90]。州下设县,县以下设村,其财计官之配置一直下伸到最基层,形成一条边的统治系统。

5. 古罗马的财计官制

公元前 510 年或公元前 509 年古罗马王政时代的结束,建立了由军事贵族统治的共和国,共和国的中央机构最初处于军事化状态。从贵族中推举出来的两名执政官“帕来托尔”(Praetor)既是军事统帅,又是主管国家财务行政的最高长官。随着财政收入的增加,财政支出关系的复杂化,由“帕来托尔”这种军事长官来兼管财计情况已暴露出来许多弊病,同时,为了限制军事长官的权力,财务行政权独立亦成为必要,于是在经历一个过渡时期之后,开始推举产生出独立的“财政官”。财政官最初为二人,至公元前 421 年改为四人,自此开始在形式上把财政官看作执政官的副手。财政官被推举出来之后要通过执政官任命,至公元前五世纪后半期便改为选举产生了。

值得注意的是，最初财政官的职能尚处于一揽子性质，除管理财计、税务之外，还负责处理刑事与军纪案件之类事务。后来，财政官的职掌渐自专门化，其地位逐渐得到提高，按规定某一经济事项如果没有财政官的意见，即使执政官也无作出支付任何一项现金的权力^[91]。财政官以下设置分掌赋税征收、法庭罚金收纳、各项赔款收入、货币铸造，以及管理战利品与战俘出卖的主管官员^[92]。此外，财政官还要伴随总指挥官出征，倘若总指挥官负伤或患病他还要代替总指挥官行使军权，这是战时财政以军事为中心的集中体现。

在此期间，军事化也涉及到元老院，元老院成为军事长官退伍之后必然要进入的机关，他们继续在元老院中发挥重要作用，有提出重大议案的权力。由于财政的军事化，元老院也成为财政官离任后进入的继续参与财政决策的机关，他们在元老院有提出财政议案的权力。

从公元前五世纪到公元前三世纪，在平民与贵族之间所展开的激烈斗争告一段落，意大利半岛基本上实现了统一，奴隶制国家的财计组织机构及其职官配置出现了新的进展，并形成了一个较为完善的政权组织结构：

(1) 元老院。由贵族及卸任执政官组成，具有一定的政治、经济决策权力。其一，它统一管理国库开支。当时明文规定，未经元老院准许，不得在国库中提取任何财物；其二，它在重要经济事务安排方面有决定权；其三，它具有任命财计官员的权力；其四，它具有延长执政官、审判官、监察官、财政官任职期限的权力；最后，元老院还具有决定内外政策、审查及批准财计等法案，以及控制国家预算的权力。

(2) 执政官。最初由二位执政官分管军事、国务行政及司法权，后改为由四执政官分掌。执政官有权直接决定或过问财务行

政方面的问题，并直接管理财计官员，定期审查所作财计报告。然而，由于任期仅一年，如不连任在财计管理方面便难有作为。

(3) 财政官（亦称财务官）。起初设置二名协助元老院掌理日常财政、会计事务，负责管理国家会计档案，以及管理所属地区的会计工作与处理中央部门的各项开支等。从公元前 421 年起，改设四名财政官，增加的二名为军事财政官，掌理军政财计工作，为军事长官负责。至公元前三世纪初，由于国家财政范围的扩大，财力的增强，财政官逐渐增至八名，其管理分工趋于细致。在公元前 138 年—公元前 78 年之间，财政官一度增加到二十九名，其中将十名财政官分派到地方，以加强对地方财计的控制，集中财政收入的支配权。当时，每位财政官各自掌管一个主要方面，并从整体上形成相互制约的关系。如掌管现金收支的财政官须持有具有法律效力的凭证方可处理收支，自己则无权擅自作出决定，而签批财物收支凭证则由另一名财政官负责。其他方面亦如此。对于财政收支事项的处理，元老院要定期派员进行复核检查，这中间又体现出一种制约关系。

在每一名财政官手下，都配备有记录官若干人，由于事关重大，其中主管国库会计的记录官通常由某一财政官兼任^[93]。当然，国库中虽无记录官，但具体经办会计都依靠众多的会计人员。

(4) 监察官。从公元前 443 年开始，每隔四年，罗马统治者要从最有工作成绩的，而又与执政官地位相当的人中选举任期为十八个月的监察官两名，负责公民调查及估价公民的财产，以确定公民的等级，进而依此确定应征税收的数量。此外，监察官还参与制定国家预算、监督日常运行之中的国库开支，以及对经济契约执行情况进行管理等。

公元前一世纪奥古斯都（Augustus）建立“元首政治”，罗

马共和国自此瓦解，罗马进入帝国时代。从奥古斯都统治的前期至安敦尼王朝统治时期，奴隶制经济得到进一步的发展。奥古斯都曾经围绕财政体制问题进行了改革，他把全国的土地划分成两大部分，一部分由元老院所委任的总督来统治，称之为“元老院直辖省”，另一部分则由奥古斯都委派总督统治，称之为“皇帝直辖行省”。与此体制相适应，在全国设置了三大金库，即“萨特尼金库”（Aerarium Saturni）、“裴斯古斯金库”（Filitare Caesaris）与军事金库（Aerarium Militare）^[94]。萨特尼金库归由元老院主管，在元老院所辖行省征纳的税收均入此库。起初，这个金库委任财政官员具体经管，至公元前二十八年便改由两名萨特尼金库长官经管；裴斯古斯金库为皇帝私人金库，凡皇帝所辖行省税收均入此库，其他临时性收入也归由皇帝掌握。皇帝对于裴斯古斯金库财物具有直接支配权，但未经批准一般此库财物不得用于皇宫内开支。军事金库亦由皇帝控制，由皇帝直接任命三名军事金库长官分工进行管理^[95]，以便于通过财政控制达到控制军权之目的。

在财税体制确定的情况下，统治者便将目标集中在财政、税收监督及会计核算方面。罗马史上著名的帝王朱利亚·恺撒大帝曾亲自对国库进行检查监督^[96]，其后，这也成为奥古斯都进行经济改革的重要目标。在奥古斯都改革中，一方面特别设置了总税务代理官（Procuratores Summarum 日本学者将其译为总财务代理官）与税务代理官（Procurator）。其中，总税务代理官负责监督中央一级税收的落实，它基本上控制了中央财政部门。税务代理官则被皇帝派往各地督收赋税，他们手执上方宝剑，命地方将归于中央的财政收入如数上交，不得发生违抗。另一方面又设置会计官（Ratioaibus）分掌内廷的财政与省级财政，体现皇帝对经济的集中控制。

到古罗马戴克里先皇帝统治时期（公元 284—305 年），又对财计进行整顿。戴克里先模仿东方君主专制制度设置经济管理机构，把在中央一级设置的财政机关分作两大部分，一为国家财政系统，一为皇室财政系统。国家财政部分的首席长官为财政大臣，其下设置会计官、税务官若干人，这个系统并从中央到地方各级形成财计统治系统。财政大臣重点控制国库、造币局与矿山，其次是亚麻、羊毛纺织业。皇室财政系统的首席长官称为“私产长官”（Comes rerumprivatarum），专掌皇室之私有财产。国家财政与皇室财政分管、分算之制的推行，自然是体现在官厅财计组织建设与管理方面的一个突出进步。

为了便于管理，戴克里先还把原来的四十七个省改划为一百个行省，同时还把原来一些较小的行省合并为十二个“行政区”（diocesis），以便对税收采取分区控制的方法，事实上这类行政区实际上相当于一个单独进行核算的单位。这种做法也是体现在财计改革方面的一个突出进步。

（二）中国奴隶制时代的财计官制

1. 夏商之财计官制

赋税是财政之基，是统治权确立之本，但却须以财计组织建设作为赋税征纳与对财政开支管理的保障。如前述及，在中国的军事民主制时代，主管各种民事的“民师”，到奴隶制国家产生之后便形成各级官尹，如夏启所讲之“六卿”便是指“六事之人”^{〔97〕}。《礼记》中称：“虞有氏官五十，夏氏官百，殷二百，周三百。”这是从数量发展上来讲国事之演进，无论是否会以此数增进，但从客观上讲这也大体上体现出国政管理由简至繁对官吏需求日渐增多之规律。《尚书·立政》中讲“夏代的官吏分为事、牧、准三部分，事为中央一级官吏，牧为地方官吏，准则为神职官员”。这种记载既符合奴隶制早期职官设置规律，也为后来考

古所证实。同时，有关这一时期中国财计官制的一些记载，与其他文明古国也存在类似之处，如王权神化与财计官员为神负责的思想在职官设置方面的体现，如划分中央与地方财计组织机构等。

有贡赋之征，便必有财计官职之设置，财计官职之设置也便存在权责统一问题。史称：“自虞夏时，贡赋备矣。”并称在禹夏时代：“四海会同，天府甚修，众土多正，致填财赋，咸则三壤成赋。”^[98]这便是讲，在奴隶制王朝建立之初财计已立，一是确定财赋征收与管辖之区，二是针对各所划辖区的经济情况确定贡赋征纳名目，并设官进行征纳，以维持国家及宫廷之用度。“夏后氏五十而贡……”^[99]的记载又具体讲到贡赋征收标准。从贡赋征收方式方面讲，史称：“贡者，校数岁之中以为常。乐岁粒米狼戾，多取之而不为虐，则寡之；凶年糞田而不足，则必取盈焉。”^[100]这样一来便自然涉及到征收定额确定标准的正确划分，以及各种名目贡赋的计算核定，乃至征收时的检查，而这些内容也便成为最早财计官员的基本工作。事实表明，无财政，会计则无立定之基，而无会计则财政则无力可行，故财计为官厅经济管理之支柱。

至商代，在国家机构中已明确了两级之分，中央一级机构称之为“商邑”或称“内服”，而相对而言则称中央以外为“四方”或称之为“外服”^[101]。此外，还有一种说法，当时将中央称为“畿内”，而称地方为“畿外”^[102]。从中央一级来讲，国王之下设有百官掌事，如《尚书·盘庚》中称：殷有“百执事”，西周青铜器《大盂鼎》中亦有：“殷正百辟”的记载。从主要方面讲，商朝中央级机构大体上可划分为两类，一类为政务官，另一类为宗教文化官员。

至商代，政务官中权势最大的是冢宰（或称师尹）^[103]，他

辅佐商王掌理包括财计在内的政务。《尚书·伊训》中有“百官总己听冢宰”的记载,《史记·殷本纪》中亦称:“帝武丁……三年不言,政事决定于冢宰”。诸如“汤时的伊尹,太戊时的伊陟,武丁时的傅说等”^[104]都曾担任过此职,后世所讲的“丞相”或曰“宰相”基本上也是由此职递演而来的。

商代地位仅次于冢宰的政务官称为卿士,其中包括司徒、司空、司寇、司马等,已形成了一个卿士寮^[105],成为在政务官系中分工执掌某一方面政务的官僚群体。在卿士之下又具体设置有办事的官吏,如管理农业的叫作“小耜臣”,管理驭马的称为“小多马弓臣”,管理水利灌溉工程的定称为“司工”或“司室”,管理商业的为“司货”,而当时把奴隶总管称作“小臣”或“小众人臣”,除上述之外,还设有专门负责赋税征收的“亚”级官员^[106]。再从财政归口关系方面来讲,掌管工程的官员隶属于卿士中的“司空”,掌理农业的官员归口于“司徒”,而具体执掌军权的官又当归口于司马。上述官员大都属于财政系列,体现了财政中的分工管理关系。不过,有的学者则认为,由于商代基本上已是一个农业社会,在财政收入中农业收入占据主导地位,故从总的方面讲,在中央,司徒是管理国家财政的重要官员^[107]。

在原始社会末期及奴隶制社会初期,神权支配着所有文明古国,并影响到后来建立起来的其他国家,同样,在奴隶制时代的职官设置中,中国的神职官也处于十分重要的地位,也正是从以“神权”为旗帜达到为“王权”服务这一点出发,宗教的职能成为构成奴隶制国家机器的一个重要组成部分。商王朝的宗教官以巫为首,有巫、占卜及占等职事分掌一方面神事之区别。巫充当了人与神之间的媒介,几乎执掌着一切“神事”,并对军务、政务官直接或间接产生支配或影响作用,尤其是这类官与当时文化官归并为一类,故对具体进行赋税征纳事项记录与开支记录的会

计人员基本上归其控制。在神事方面，多卜与占主管占卜，他们通过占卜的方式预测吉凶，并以此决定王朝政治、军事、经济乃至财计工作之行止。

根据考古发现，商王朝的文化官叫“史”，又称其为“作册”。史虽然属于文化官，但事实上却是神职官的附庸。商代的甲骨文可划分为两种，一为卜辞，是进行占卜时所作的记录，另一类为“记事刻辞”^[108]，专门记录官厅神事以外的事项，与神事无关。从内容上讲，这种记事刻辞记载有“战争中俘虏奴隶数字，田猎时所获多少，以及方园、臣下进贡物品等。”^[109]显然，在这类记事刻辞中，有一部分便是会计、统计之类的记录，它们出自具有会计官员作用的“作册”之手。那时候，已有一种用以记事或记帐的简册，用竹简作为书写物要比用兽骨之类便当，尤其是经常性记录或非神事性记录以采用它为方便，只是它们无法像甲骨书契那样一直保留至今而已。《周书·多士》中讲：“惟殷先人，有册有典。”便可以佐证。《尚书·洛诰》记载有：“王命作册”亦可为据。事实上在甲骨文中也确实有“册”与“典”之形体、之意义，据考古学家考证：“殷代除甲骨文之外，一定还有简书和帛书。”^[110]从官制体系上讲，“作册”被列入神职官员一类，但“作册”所作之记录并非完全类同占卜与占在甲骨上所作之记录。“作册”所作之记录大体上主要是神事以外的事项，从基本内容上考察，一类是历史与相关文献之记录，另一类则主要是经济事项之记录，尤其是会计事项之记录。如同埃及等国之“书吏”一样，在商代“作册”中也有工作上的分工，有的记录政治、军事、经济乃至祭祀之史实，有的则记录财政收支事项，起会计专职人员的作用。

总之，中国的夏、商时代是官厅财计组织及职掌设置的奠基时期，划分部门主事尚处在探索性阶段，诸如会计官职的作用还

具有综合性质。这个阶段既较之原始社会末期有十分重要的变化与进步，又对后世财计官制建设产生了重要影响，尤其是行政方面的分工设官的基本作法，对后世官厅分部建制产生了重要影响。

2. 周代的财计官制^[111]

西周为我国奴隶制经济发展的鼎盛时期，在中央统治机构建设方面较商代有很大进步。这里首先以考古发现的史料为主，对西周的官厅组织机构，作一般性研究。

在周代宗法制度得到充分发展，这一点也对这个时期的财计官制建设产生了深刻影响。那种层层隶属的宗法关系，造就了族权与政权合一的组织方式。“天子建国，诸侯立家，卿置侧室，大夫有贰宗，士有隶属子弟，庶人工商各有分亲，皆有等衰。”^[112]这种确立等级制度的基本准则与上述各文明古国大同而小异。

周王是奴隶主贵族阶级的总代表，是国家至高无上的统治者。其下设有太师、太傅、太保，号称“三公”^[113]，是辅佐周王统治天下的重要官员。“三公”以下又设有“六卿”，即太史、太祝、太卜和太宰、太宗、太士，号称“三左三右”，为辅佐周王处理宗教及政务的长官，其中由太宰总揽包括财政、会计在内一切政务的大权，这一点也证实了《周礼》中所讲天官大宰的基本职能。在太宰之下又有进一步的分工，设有司徒（或司土）、司马、司寇、司空（或曰司工）等，在政务上，分官立庙，各掌一方。如其中司徒分工掌管农业，同商代一样为十分重要的职掌。司徒之下又设“司民”专掌户籍记录，设“职方”专掌地籍图册；设“田”掌理耕作籍田；设“场人”专掌场圃经营，设“藁人”与“虞人”掌管山川林泽；设“牧人”掌牲畜牧养；设置“封人”掌管社坛修建及籍田疆界，以及设置分管籍书、库藏

出纳等事务的官吏^[114]。此外，司马掌管军事及军赋之征纳，司寇分掌刑法，司工则掌管工程事宜。可见，西周之官制已在夏、商之基础上获得明显的进展。

不过，仅根据以上有关史料及考古发现所作结论进行的一般性研究，尚不能反映中国奴隶制时代官厅在财计组织建设思想、建设理论、组织构建设想，以及具体实践方面的成就及其对世界所作出的历史贡献。因此，很有必要对举世闻名的古代文献《周礼》中所述财计官制的基本内容及其中所体现出来的财计组织构建精神，乃至影响后世的一些基本作法，作较为系统的介绍与研究。

应当明确，《周礼》一书所述内容“基本上能反映西周的政治经济情况，或西周政权的若干规划。”^[115]这也是本书研究《周礼》中财计组织建设情况的基本出发点或立足点。

《周礼》一书中所述西周王朝的财计组织构成状况及其各组织部门之间所建立起来的关系大体如图 2-1 所示。

(1) 大宰的地位与作用

《周礼》中讲：在周王之下设置有天、地、春、夏、秋、冬六官，统称之为“六卿”。天官之长大宰（又称冢宰）为六卿之首，其职权与前文所述太宰相同，由其总揽王朝政务大权。其中财计之筹划、组织与管理由其总揽，在地官组织系统仅兼有部分财权，故一个分工细密的财计组织系统基本上在其统领之下。

天官大宰理财主要依靠两大职能部门：

① 会计组织部门

在这个部门中，司会为最高长官，协助大宰分管周王朝财计的主要方面，官级为中大夫，级位平于小宰。其具体职能在于：

第一，组织对官厅财政收入的全面核算，定期提供会计报告，供大宰理财所用，接受周王检查。

成，以月要考月成，以岁会考岁成。”^[116]这种区分旬、月、年进行的考核，既反映了一种全面核算与全面监督的思想，也体现了最高统治者对会计部门的基本要求。

第三，司会通过属下司书掌管国王控制之下的户籍及土地图形，以这方面的数据作为考核有关赋税征收的依据。

司会所属又有四个职能部门，即司书、职内（内，读音为纳）、职岁、职币，这四个部门分工掌握会计及出纳工作的一个方面：

司书：为具体主管会计核算的官员，既进行人户、土地登统工作，又核算各类税收及各保管部门的财物收支。每三年进行一次总的考核，以此衡量各级官吏的政绩。岁终司书在核算中将一年的收与支相抵，其计算出来的结余数目则拨送职币掌握。

职内：为出纳的一个方面，具体负责考核王朝的各项赋税收入，以落实各项税收，故可简称其为掌理收入的出纳官员。职内所登各类收入之簿册，既是司书进行收支考核的依据，也是司会对司书，职内、职岁、职币四方面进行交互考核之依据。

职岁：为出纳的另一方面，具体负责考核王朝财物的各项支出，以监督各项开支的合理与合法性，故可简称其为掌理支出的出纳官员。职岁所登各种支出簿册与职内一样也是司书及司会进行收支对比考核及全面考核的依据。

职币：掌管财物结余之数，为出纳工作的第三个方面，通过对财物结余之数及其开支的计量记录控制结余财物的合法花销。职币之簿册亦是司书及司会考核所持第三方面依据。

在会计工作系统中将出纳工作分为三方面进行记录与管理，不仅是中国会计发展史上典型的一例，也是世界会计组织建制方面的典型一例。出纳三分的目的在于围绕财政收支关系进行经济制约，以入制出，又以出制入，而最终又以入、出之数控制结余

之数，以结余之数反过来又控制入、出之数。在三分基础上，由司书进行汇总核算，最终由司会将会计与出纳统一起来加以总考，以此控制财政收入与支出。从建立经济牵制关系方面讲，这一作法的影响是深远的，但由于出纳分工过细，又存在易于脱节与难以及时进行收支比较，以及还会存在财计官吏过多设置的现象，这又是值得后世人们考虑的一个问题。

②国库组织部门

从青铜器《兮甲盘铭文》中的记载可见，西周时对国库组织已有“寺”的称呼，“寺”中设库官总管，其下又按财物保管类别分设专门库官管理，这与《周礼》中言及国库组织所体现的基本精神是一致的，只是《周礼》时这类机构的阐述要更加详细、明确、具体而已。

《周礼·天官·小宰》记载，小宰的地位与司会平行设立，官级亦为中大夫，他协助大宰管理行政事务及财计事务的另一方面。如财政之“预算”，用度之调节，节用之控制，以及财物保管之事等。其下已形成一个国库组织管理系统，国库长官为大府，官级为下大夫，其职责可概括为四方面：

其一，总管国库的财物收入（部分赋税收入除外）；

其二，统领各库长官，组织财物保管；

其三，总管国库财物支出（地方所管部分除外）；

其四，岁终组织总考国库财物入出，向上报告考核结果。

大府统领之下，实行分仓设官的专库管理制度，所设专仓管理官员主要有玉府、内府、外府、酒正、司裘、掌皮等，其中玉府掌管国王使用之珍贵物品与兵器；内府专管供给国家重要用处的贵重精良物品；外府负责钱币保管，核计其领用情况；酒正掌握酒的酿造，从原材料加工付出，到成品酒验收入库，以及酒的领用发出这一全过程均分环节加以控制。由于当时酒的用量大，

开支广，占财政支出中的相当大的一个数目，故规定酒正必须实行日计、月考与岁会，全面向上提供报告；司裘掌裘类物品，专供祭祀及国王使用；掌皮则掌管皮革及皮革加工等。

无论专库组织形式与专库分工管理制度是否在当时只是一种设想，还是在局部已施行，它对于后世国库组织建设都产生着极为重要的影响，尤其是汉代以后，唐、宋等王朝的国库组织建设与专仓储备制度，可以明显看出它们与《周礼》中所讲是一脉相承。

③地官大司徒所管财计部分

地官大司徒系统分掌赋税收入组织工作，从税种方面讲主要集中在商税与农牧税赋的组织管理方面，此外尚有部分杂税，其征收工作由地官大司徒系统组织进行。对于商税收入、赊贷所收入钱币，以及农税所征收的谷物，也相应分设专仓保管。

《周礼·地官司徒》篇讲，大司徒根据邦国土地分布情况及各地物产状况，划分成若干贡赋征纳项目，其中，再划分成若干征收标准，作为征收依据。大司徒系以土地、人户为依据，具体确定赋税征收数目。

对于商业税的征收由司市下大夫负责，而又由司市所属泉府负责钱币之保管。这部分所收入的钱币与实物，还确定有专项用处，或赊贷于民，以收取利息；或赊物于民，或用于调剂市场物价。

农业税的征收由载师、闾师及县师负责，而对所收之粮谷的保管发放则由廩人负责。

上述可见，对于地官司徒所管财计部分与天官大宰所管之财计组织格局大体相同，设官对口收支，设专仓作专门储备，在分权管理中又体现出一种制约关系。

④《周礼》中财计官制确定与组织设置的总体格局及其所体

现的总精神。

国库组织建立的总格局体现为一种按专仓设官管理的“九府出纳”组织制度，在组织系统隶属关系方面所体现的总精神为“九府出纳，统由司会监督”。其组织格局如图 2-2 所示。

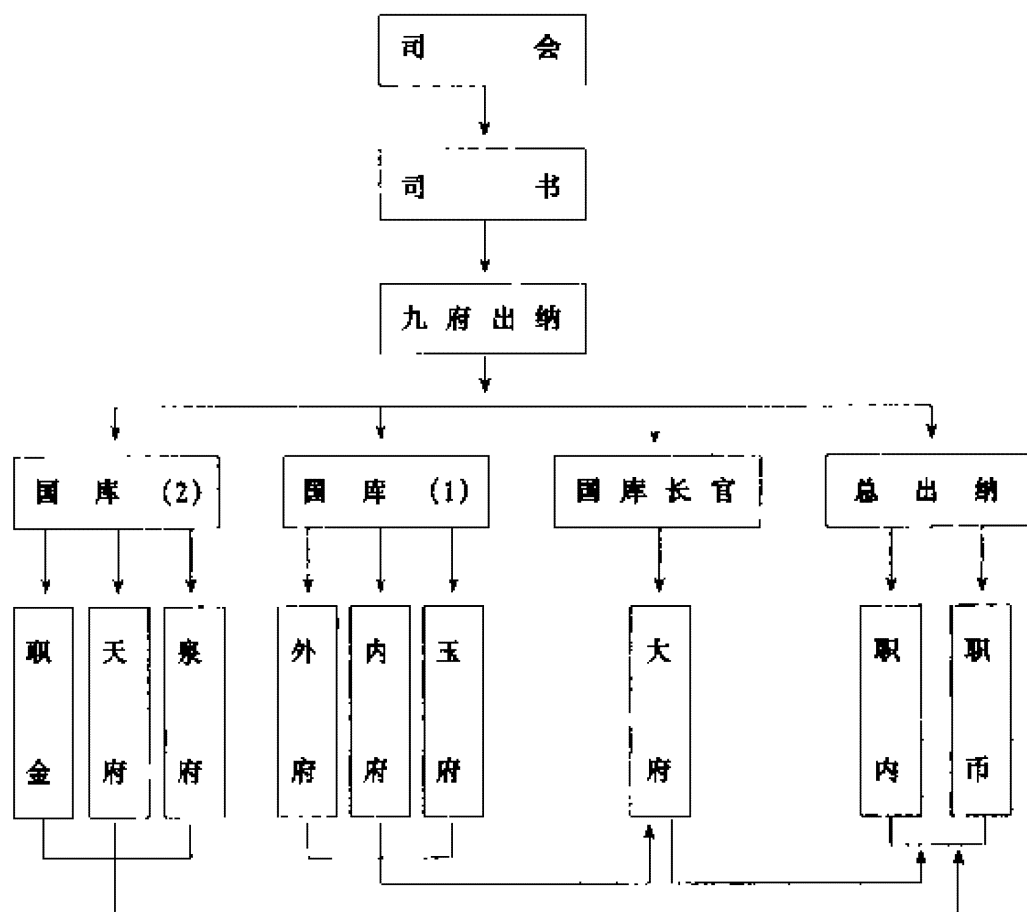


图 2-2 《周礼》中“九府出纳”组织制度

上图中“九府出纳”的组织格局，除前文已讲到的职内、职币、大府、玉府、内府、外府及泉府之外，还包括春官宗伯统管之下的天府与秋官司寇统管之下的职金。天府与职金亦属于财物保管部门，前者掌管祖庙里的全部财物，后者则掌管锡石、颜料和罚金。由于以上九大保管部门掌管着整个王朝的财物保管与收发工作，故史称“周礼九府”。

从组织设计方面讲，在这“九府”之间也存在着相互牵制关

系，其中总出纳部门（职内、职币）起总控制作用，它既通过大府控制国库（1），又通过地官、春官、秋官系统控制国库（2），而大府为国库之长，其直接控制玉府、内府和外府。然而，九九归一，这九大保管出纳部门又统一受到司会的控制。司会通过司书控制总出纳部门，而总出纳又控制着国库组织系统，这样，最终使王朝的财物保管、出纳之权通过会计核算都置于司会控制之下。进一步讲，大宰又控制着司会，而周王又控制着大宰，加之宰夫对国库组织所行使的就地考核与监察权力，这样，王便实现了对经济的集权统治，这是《周礼》一书中所显示出来的经济集权思想在组织设置、财计官吏之间既分工又相互制约方面的体现。

⑤周代在财计组织建设与组织构建思想方面的进步

从对有关史料的研究及考古成果的实证方面都足以说明西周时代官厅财计组织制度的建设较商代有了明显的进步，结合对《周礼》中有关内容的进一步分析，又可进一步看出从西周至战国时代体现在财计组织建设方面的进步，以及体现在财计组织建设思想方面的进步。

其一，围绕中央行政系统分部建制的组织格局已更加明确，这为进入封建制时代后，中央与地方所形成的分部建制的组织格局及其组织系统的形成奠定了思想基础与组织实践基础。

其二，独立的会计职能部门的产生及会计、出纳内部分工关系的框架的形成。

其三，会计与税务、国库组织及职官设置分工明确，责任界线清楚，并逐级形成了受托责任。

其四，在财计组织构建中，已形成了一种经济牵制关系。

其五，国库组织系统的形成，并构建了专库责任管理关系，这一点对后世影响更大。

其六,《周礼》所体现的“九府出纳”统归司会控制的思想,是世界财计组织建设中的一大贡献。

最后,《周礼》宰夫就地考核与监察职能体现了官厅组织中审计职掌设置与审计思想的萌芽。

总之,在二、三千年以前,我国官厅的财计组织便有了这样的成就,这不仅是在中国会计发展史上具有深远影响的历史性进步,而且也是中国古代会计位于世界先进之列一个重要体现,它对世界会计的贡献是值得加以肯定的。

三、奴隶制时代官厅财计组织演进之基本规律

这个历史阶段为官厅财计组织建设的奠基时期,一方面它在原始社会末期军事民主制时代所形成的框架基础上寻求改革,以适应奴隶制统治的要求,另一方面又开始以实现经济集权为目标从纵向与横向两方面力求形成财计组织的统治系统。从这一历史时期各文明古国在财计组织建制方面的总状况考察,中国周代所显示出来的业绩及《周礼》所述财计组织系统堪称之为世界的一个典范,同时,这些文明古国又在许多方面存在共同之处,并在财计组织演进过程中反映出它们的共同规律。

(一) 实现中央经济集权是奴隶制时代官厅财计组织建设的基本指导思想与所追求实现的基本目标。

在奴隶制国家建立之初,为树立“王权”与实现“王”的至高无上的统治,便从法制与组织建设相结合的方面考虑如何进行集权的问题,而经济既然是构建上层建筑的基础,也自然而然确立“王权”之基础,故一开始“王”便把经济集权放在一个十分重要的位置之上。在“王”进行经济集权过程中逐步体会到,财计组织建设与财计官员配置又是实现经济集权的一个关键,故“王”也便渐自确立了财计组织在中央机关中的重要地位。

同时，由于上述文明古国的财政均植根于农业社会之上的，农税是国家财政的主要来源，故要实现经济集权，既要通过自上而下逐级统治，体现“王权”的强制性，而又要通过自下而上的控制，最终使税赋收入集中于国库，这种情形自然而然造就了包括财计组织在内的由中央至地方的一条边的组织形式。

再则，在各文明古国，依然从集权出发，一开始便将“王权”神化，通过神权的威慑力造就“王权”的威慑力，并最终在组织形式上达到政教合一，其中财计组织与财计官也被涂抹上神的色彩，或讲财计官是神的执事，或讲为神握持财权，是受神的委派。可见，财计组织及职官的神化是“王”实现经济集权的另外一种手段。

(二) 以财计组织建设为中心，以财政收支事项管理为目标，以国库财物出纳环节为重点，在财计组织部门与相关部门之间，在财计职掌与相关职掌之间建立经济牵制关系，已成为一种贯穿于财计组织部门建设过程中占支配地位的组织思想与制度。

在奴隶制时代，这种经济牵制关系构建虽然尚处在初期阶段，但已可以明显地看到体现在其中的历史性进步及其所产生的深远影响：

1. 会计组织部门的独立成为建立经济牵制关系中一个前提条件，统治者已初步认识到财政管理必须置于会计工作基础之上的重要性与必然性，正是从这一点出发可以讲独立的会计组织部门的设置也是建立整个经济牵制关系的基础；

2. 会计组织部门内部按基本工作环节分工，并形成内部牵制关系，是建立这个组织部门与外部相互牵制关系的一个重要条件。这方面主要表现为会计与出纳的分工及制约关系的建立；

3. 从落实财政收入出发，在会计部门与税征部门之间建立牵制关系，其中由前者掌握入户与土地图籍，以此制约税征实物

与钱币入库之数量；

4. 从控制财政支出，贯彻“量入为出”之制出发，在会计、税征、国库组织之间建立相互制约的关系；

5. 设置监督官对国库组织部门进行重点监督，标志着独立审计在官厅组织部门中监督作用的萌芽，这方面中国周代的宰夫就地稽核职能便是一个典型例证。

（三）国库组织成为组织建制中的重点，并围绕专仓设置与专门管理形成国库组织系统。

一则，控制国库是实现经济集权的具体体现，控制住国库便可维持住统治权；二则，管理好国库是贯彻“量入为出”财政制度之关键所在。在财政的收、支、存方面，既可在国库环节从实物形态把握“国有储蓄”这一财政原则，又可通过会计对收、支、存的考核把握住收支平衡关系；三则，实行专库管理与对专库进行专门考核，既可在一定程度上保证专物专用，也可防止财物流失。所以，文明古国的统治者在国库组织与国库管理制度建设方面几乎是大同小异，国库长官与会计长官、税务长官三位一体也几乎是这些古代文明发源国度所建立的共同财计组织模式，并且这些对后世财计组织建设，尤其是国库组织制度建设影响极其深远。

（四）围绕“王”的经济集权与出于强化对日益发展的奴隶制经济的控制，奴隶制时代的官厅财计组织总的发展趋势是，组织规模日益扩大，组织分工日趋细密，从纵横两方面所形成的组织部门及其工作关系日趋系统，其经济牵制关系亦日趋复杂，这些在一定程度上满足了对财政经济管理的要求与统治者经济集权的需要。然而，应当看到官僚衙门里的官僚主义作风，以及在官僚主义思想支配之下所产生的种种弊病，也正伴随着中央集权的专制体制生长起来，无论至上而下所形成的财计组织系统，还是

在横向关系方面所形成的分部组织建制，在彼此相牵制的另一方面也都相应形成了层层相叠的级次与办事中相互掣肘的“官口”（或曰关口）。在类似于埃及“金字塔”组织形态的层级中，既出现了以权势压人，也形成了官官相护；既养成了办事拖沓的惰性，也成为产生贪官污吏的温床，所以，在这一历史时期的财计组织，乃至奴隶制官厅全部组织建设中，一方面是将一种较为科学的经济组织体制及通过经济组织建制所形成的管理方式一代一代递演流传下去，而另一方面也同时将官僚衙门所固有的种种弊病遗传下去。

第四章 官厅财计职能部门在封建制时代的发展

从公元前 475 年封建制度在中国战国时代的确立，至公元 1840 年，这种政治体制在中国经历了 2300 余年，其封建统治的顽固性、保守性，以及其间朝代间递演关系之迂回、曲折，在世界上具有代表性。从 1840 年至 1949 年这百余年间，中国处在半殖民地、半封建社会性质阶段，封建统治的顽固性、保守性其表现依然十分充分。在性质相同的欧洲的中世纪时代，从公元 476 年西罗马灭亡，到十七世纪中叶英国资产阶级革命之前，其间也经历了千余年。比较中西封建制时代官厅财计组织部门之建设，中国的史实亦具有代表性，它的历史演进过程及其所体现出来的历史运行规律，也可以讲是世界财计组织发展史上的一个典型例证，故本章研究封建制时代的财计组织建设发展状况将以介绍中国史实为主，仅兼带论及欧洲一些主要的国家。

第一节 中国封建制时代的财计组织建设及其运行规律

以土地制度演变为基础的封建地主制经济，是在奴隶制经济基础上发展起来的，在它的初始阶段，其财计组织与官制确定的基本方面大体上是在奴隶制时代的基础上递演而来的，由于这

两种经济制度的存在都植根于小农业经济基础之上，故它们通行着“量入为出”的财政收支原则，并以经济集权作为构建财计组织的重要目标。当然，随着土地占有制度的演变及封建生产关系的发展，封建统治者进一步强化了中央经济集权，并从对赋税制度改革入手，又相应造就了财计组织部门及其职官设置方面的种种变化，使其较之以往取得显著进展。同时，随着前资本主义商品货币经济的发展，以及手工业的相应发展，也直接影响到官厅财计组织部门的变化，或表现为经济职能部门、职官的增多，或体现为财计组织部门规模的扩大，或体现为财计部门中的内部管理分工趋于细致，以及体现为经济监察与审计部门的强化等等。总言之，在封建制时代，财计组织部门的建设与职官设置又进入到一个新的历史阶段。

一、秦汉时期的财计组织部门与职官设置

自秦朝建立了封建国家，到两汉时代又进一步得到巩固，使秦汉时代成为中国封建社会的初步发展时期。在此期间，从强化中央集权的政治制度出发，首先确立了“皇权”的至高无上之地位，皇帝成为封建专制政权的最高统治者，由其总揽国家的政治、经济大权，成为封建专制主义的化身。其次，正是从经济集权出发，秦朝一开始便断然废除了奴隶主贵族的世袭禄位制度，并着手建立一套新的官制。汉初承袭秦制，在巩固秦朝官制的基础上，使新官制得到发展。在秦汉时代的官制建设中，财计组织部门与职官设置也一开始便成为一个重点，并在初步构建中奠定了中国整个封建官厅财计组织建设的基础。

（一）秦朝的财计官制

在秦朝官厅，皇帝之下最重要的职官设置有丞相、御史大夫和太尉，号称“三公”。“三公”之下分设九卿，形成整个中央政

府的组织统治格局。丞相为最高行政长官，是皇帝的助手，辅佐皇帝处理全国政务。从行使职权的范围及其地位方面考察，丞相与周代冢宰存在着承袭相传关系；御史大夫的权位一方面兼为丞相之副，协助丞相处理政事，另一方面又分掌政治、经济监察，由其监督百官，以正国事。其下设御史中丞、侍御史等，分掌一方面事务；太尉则协助皇帝掌管全国军事。从集权出发，在“三公”之间已形成了相互制约关系，尤其是在丞相与御史大夫之间，既在行政事务处理方面存在协同关系，并体现丞相处于主导地位，而又使御史大夫握持监察行政之权，以此体现御史大夫的独立性，并从行使监察权力方面对丞相进行制约。从财计组织部门之间的牵制关系建立方面讲，这一点影响极其深远。

1. 中央的财计组织

九卿之中掌管财计者，一为治粟内史，一为少府。治粟内史掌理国家财政，为国家财政之最高长官，具体管理租税之各项收入，国用之各项开支。治粟内史之下设“太仓令”掌理中央粮谷总库的收纳与发放事宜^[117]；而设“大内”掌粮谷之外的其他财物的收支^[118]。在国库之中又设有“仓啬夫”、“库啬夫”^[119]，由其具体进行赋税收入与国用支出的处理。当时处于最基层的会计人员称为“计”，如秦朝法律条文中的“计用律”、“计有劾”、“计脱实”^[120]等，便指的是会计。

少府掌皇室财政，为握持皇室财政权的最高长官。在秦朝以前，官厅中国家财政与王室财政混为一体，如《周礼》中所记：“膳夫……岁终，则会，唯王及后、世子之膳不会。”又“庖人……，岁终，则会，唯王及后之膳食不会。”及“酒正……岁终，则会，唯王及后之饮酒不会。”以及“外府……岁终，则会，唯王及后之服不会。”^[121]如此等等，均可作为例证。而自秦始则以皇帝为中心将中央机构划分为两大系统，一是朝廷，为处理国务

之机构，二为宫廷，为皇室之机构。如前述及，依此相应将中央财政划分为国家财政与皇室财政两部分，各自形成组织系统，分别设官管理。从皇室财政方面讲，凡山海池泽与官办手工业收入，均划归皇室财库，由少府掌理之。少府之下分别设置库官及会计官员，分工掌理其事。

上述可见，秦朝把国家财政与皇室财政划分开来，分别建立财计组织部门及委任财政官进行管理，并按财政收入项目划定各自财政收入范围，实行财物归口入库，分设簿籍考核的办法。这种不同性质的财政各自独立，而又相互调剂的作法，乃是秦朝中央财计组织建设中的一大创举，它具有深远的历史性影响。

2. 地方财计组织

在地方行政机构设置方面，秦朝废除了以往封国建藩之制，而实行郡、县两级行政组织管理体制，依此地方财计组织部门设置及财计官员委任与中央保持一致。

郡设郡守为最高行政长官，主一郡之财政，负上计之责。县设县令为一县之行政长官，掌理一县之财政，负责一县之上计。县级为基础行政组织单位，其下设乡，乡以下设置亭、里，实行逐级控制，其统治趋于细密。在以上两级行政机构中，除设置主管政治、经济监察的官员外，都相应设有主管财计的官员。由于基层国库聚集着各种赋税收入，故在乡一级专设仓啬夫之类的官员具体负责，而仓库财物之核计则由“计”进行。

每年郡、县两级都须通过递交“上计”报告的方式，将财政收入上交情况及地方财政收支情况向中央呈送公文，以接受中央财计与监察部门的审查。这种一条边统治的组织制度及通过逐级上计的财计报告制度对两汉时代产生了直接的影响。

（二）两汉时代的财计官制

对两汉（西汉与东汉）的财计官制研究，重点在西汉，它在

承前启后方面具有代表性。

西汉时期，封建统治者进一步强化了封建专制主义的中央集权制度，使统一的国家得到巩固。在官僚机构建设中，在秦朝的基础上，进一步进行了改革。

西汉初，在中央统治机构中，亦由丞相、太尉与御史分掌政务、军事和监察大权，也并称为“三公”。其后武帝改太尉为大司马，成帝改御史大夫为大司空，至哀帝统治时期又改丞相为大司徒，其称谓虽不相同，职权范围却依旧。承秦之制“三公”之下分设九卿，分掌各种事务，也只是官名不同而已。从中央组织建制所体现的精神方面讲，是加强皇权，削弱丞相的权力。如汉武帝即位后，亲自过问包括财计在内的一切政务，九卿可越过丞相直接向他奏事，丞相只能听旨顺命，其政务权力大不如以往。

1. 中央财计组织

在中央财计组织设置方面，西汉因袭秦制将财政组织机构划分为国家财政与皇帝财政两大系统。西汉政权建立之初，便从财政收入与支出方面明确作出规定，注意保持两大财政系统的独立性。史称：“量吏禄，度官用，以赋于民，而山川园地市井租税之人，自天子以至于封君汤沐邑，皆各为私奉养焉，不领于天下之经费。”^[122]同时，在两大财政系统的具体支出方面也进一步作出明确规定：“武库兵器，天下公用，国家武备，缮治造作，皆度大司农钱。大司农钱自乘舆不以给共养，共养劳赐；壹出少府，盖不以本藏给末用，不以民力共浮费，别公私，示政路也。”^[123]收入取用不同，支出界域分明，会计处理各依其据，分别报告各负其责。两者既有联系，而又相互制约，通常皇室收入积蓄多用作国家财政支出不足之调剂。这种中央财政划分制度，在操作方面又较之秦朝进一步。

在国家财政系统方面，汉初以治粟内史掌理，统率财计官员

各司其事。其后，汉景帝改治粟内史为大农令，至武帝太初元年（公元前104年）又更名为大司农，自此大司农之称渐自固定下来，成为国家财政之总汇。大司农既为国家财政最高执行官，故不仅国家的一切财政收支归其统一筹划，国库收发亦由其承担调度供应之总责，而且凡仓储、货运、水利，以及官办经济事业均由其统管。此外，大司农还掌管国家财政收支的核算。大司农以下设置太仓、均输、平准、都内、籍田五令丞。太仓掌国家粮库，负责粮谷及其他财物之收发，以及储存与会计核算；均输令掌管运输，执行国家均输政策。均输之法行于汉武帝时代，一方面令郡国缴纳贡物钱和运输费，另一方面又要求地方均输官在价低的地方买进货物，运至京都，然后再运往价高的地方去出卖。此种专项收支由均输令所属会计官员负责核算；平准令负责掌管调节物价；都内掌管国库中的钱币收纳与发放，并负责核算钱币收支；籍田令则掌管皇帝籍田事务，其收入归口用于祭祀开支，由其所属会计官员专门核算这个项目的收支；除此之外，还设置有酤官、铁市二长，主掌盐铁与酒类专卖事业。值得注意的是，由大司农统管的官员，按照中央的分工掌事关系，在郡、县两级都有相应设置，诸如盐官、铁官、田官、农都尉、都水、农监、仓长、均输官均如此。在归口核算方面亦由相应的会计官员进行。同秦朝的情况一样，西汉亦把最基层的会计人员称之为“计”，而且到这时“计”已成为军政部门中的基本编制，仅仅只有七、八人的烽火台，也委派有“一人治计”^{〔124〕}。

在皇室财政系统方面，首席主管官亦为少府。其下设置六丞，其中与财计相关者，有掌财物保管的中藏府令，掌管文书计籍及其核算的尚书。岁终由少府详考一岁出入，编制皇室财政部分的上计报告。

西汉时，掌管皇室财政的除少府之外，尚有水衡都尉一职，

其专掌君王个人收入等事，其下设置五丞，并兼设多种令官，其中均输令掌供献品运输，农仓长与甘泉仓长则掌仓储，钟官令则掌理铸钱，这些处所亦各自分别进行核算。

2. 地方财计组织

西汉亦采取郡县两级制，从财政经济体制上讲，这两级为“上计”的基本单位。郡一级最高行政长官为太守，总揽全郡之行政大权，下置郡丞掌郡中具体政务；设仓曹掾一职分掌一郡之财计。而具体负责会计工作及上计事宜的为“上计吏”。上计工作是一年之中郡中在财计管理方面最基本的工作，尤其是岁终“上计”为至上而下所关注的重要工作。《汉书》中有“后数岁，买崑随上计吏为卒”^{〔125〕}的记载，又有“臣向上计吏守臣”^{〔126〕}的记载，都是讲岁终进行“上计”。《汉书》中还具体记载有在郡一级主管会计的官员：“黄霸……后复入谷沈黎郡，辅左冯翊二百石卒史。冯翊以霸入财为官，不署右职，使领郡钱谷计。簿书正，以廉称。”^{〔127〕}

郡下置县，由县令掌一县之政务，其下设县丞分掌具体政务工作，设典知、仓狱分掌一县之财政，同时，县一级亦设计吏分掌会计及负责“上计”工作。

县以下还设置有乡，乡有大小之分，大乡长官称之“秩”，小乡长官则称之多“啬夫”，掌一乡之财计。其下还分设置乡佐掌税收，设置“计”具体进行会计工作，“计”是最基层的会计人员。

西汉中央政府中的财计组织构建的基本格局如图 2-3 所示。

东汉官制与西汉的区别在于尚书在中央组织中地位的提高。如前述及，在汉武帝统治时期，曾废太尉而以大司马大将军的名义作为事实上的执政，而丞相府则变为只能奉行既定政策的机关。到东汉，虽然以太尉、司徒、司空作为共同执政的首脑，然

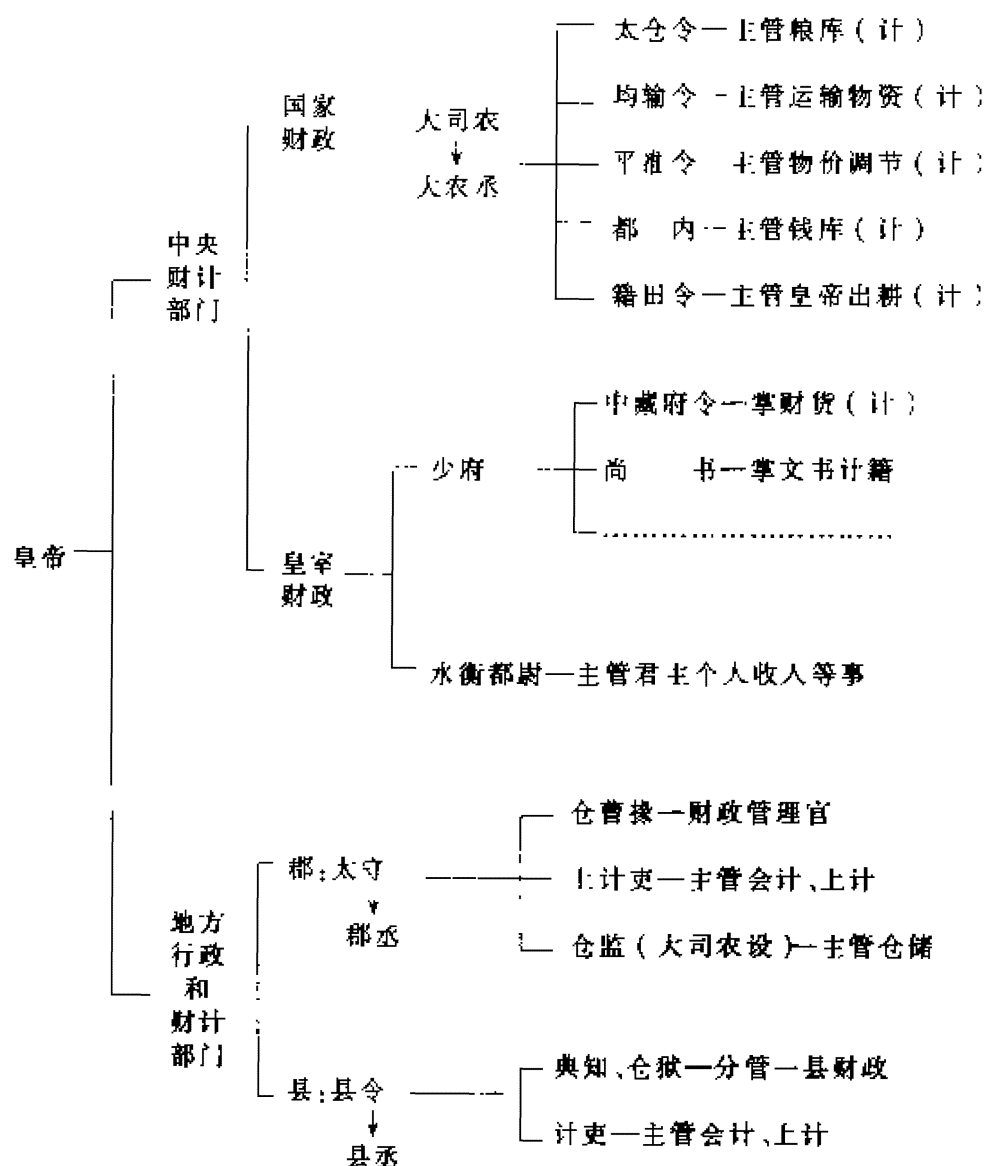


图 2-3 西汉中央与地方政府的财计组织

而却依然无有实权，大权旁落于尚书之手，由尚书协助皇帝处理政务。这样，原在西汉中央地位很低的尚书却竟然掌握了朝中政务实权，由事务官一改而为政务官。尚书衙门称之为尚书台，置尚书令、尚书仆射各一人，其下设尚书六人，分管六曹事务，从

而形成了一个新的官僚组织格局。尚书地位上升的这一历史起点，其影响十分深远。后世尚书省的分立，独掌国家政务之大权，其下并形成了六部分工主事之格局，与东汉尚书组织地位的确立有着直接的关系。

东汉的财计组织设置与西汉大体相同，在中央依然将财政一分为二，分设国家财政与皇室财政两套组织机构。光武时（公元25—55年），曾经将原来属于皇室所有的大量田地拨归国家财政，并规定此后皇室支出均由国库负责，国家财政与皇室财政分立之制一度发生动摇。不过，从组织体制方面讲，光武帝仅对这两套财政机构作了一些精简，事实上两套班子还都依然存在。此时，依然由大司农总揽国家财政，其下仅设太仓、平准两令，而西汉时的均输、都内、籍田之职掌则均裁并其中。在皇室财政方面，则废水衡都尉而集权于少府，这种作法在一定程度上节省了费用开支，使朝中冗员减少。光武以后，又回复到西汉中央官制模式，此后便无多大变化。

（三）秦汉时期财计组织建设的基本特点及进步

在奴隶制王朝实行经济集权的基础上，秦汉两朝在强化封建专制主义集权方面又做了一些开创性工作，它也进一步体现了经济集权作为整个封建专制集权之基础这一根本精神，而实现经济集权又有赖于强化与完善财计组织建设这一基本精神。

1. 封建财计组织系统的初步建立。

从横向财计组织结构方面讲，秦汉时期进一步明确了分部建制的组织格局，不仅税收与国库收支控制关系明确，而且在运输、钱币铸造、价格平抑方面形成了分工主事关系。并且“计”的工作体现于横向组织关系之中，在钱粮收支核计与管理中起到重要作用。

从财计组织的纵向组织关系构建方面讲，不仅与中央组织格

局相适应，构建了郡、县两级财计组织，形成了逐级统治关系，而且通过“上计”官员的设置与确定逐级“上计”的制度，实行自下而上的财计报告制度与自上而下的检查监督制度的结合，从而使官厅财计组织初步达到了上下沟通，分级控制的目的，使财计组织部门成为皇帝独揽财政经济大权的工具。同时，秦汉时期开始重视县以下的基层财计组织的建设，如行政组织中的乡、里与军队中的边防基层组织烽火台均有“计”的配备。

2. 国家财政与皇室财计组织建设分立，并实行分管、分算之制。

秦统一中国后首先把国家财政与皇室私藏划分开来，开创国家财政独立之先河，两汉继承了国家财计组织与皇室财计组织分立之制，并进一步发展这一组织制度，从而使这种组织体制巩固下来。无论从集中对国家财政进行管理，贯彻“量入为出”之制出发，还是从实现“节用”目标出发，这两大财算财管系统并立，既互守畛域，各不相侵，而通常又有以皇室财政支持国家财政的做法，明显地体现出一种历史性进步。当然，两套并立财计组织的设置，又在客观上造成了机构重叠与冗员、冗费增加，并最终会将负担转嫁到百姓身上，故正是从这一点出发，汉光武帝裁并皇室财计组织机构的做法，也有其可取之处。

3. 在秦汉两朝财计组织建设中，从实现经济集权出发，进一步从不同方面构建了相互牵制的关系。

从最高层讲，御史大夫既兼为丞相之副，辅助丞相处理行政事务，而又掌理监察大权，在财计方面对丞相具有监察作用。从系统方面考察，御史的经济监察权又涉及到郡、县两级；从财政体制上讲，如前述及，在国家财政与皇室财政之间也存在着相制约的关系；最后，从财计组织部门内部讲，也大体上继承了以往专库组织制度的作法，实行钱、粮分管，坚持专库设专官进行核

计与管理。这些又直接影响到隋唐财计组织建制中经济牵制关系的设计。

4. 秦汉两朝中央组织体制及其其中财计组织体制构建，为其后“三省六部”组织体制的构建奠定了思想基础与实践基础。

秦朝的治粟内史与汉代的大司农成为国家财政之总汇，在控制国家财计中重要地位之确立，这为其后“三省六部”组织体制中财政最高长官组织地位之确定奠定了基础；财政长官其下实行分部主事的组织格局也奠定了其后财计组织体系的基础。尤其是东汉尚书权力的扩大与地位的提高，以及分曹办事组织形式的产生，对其后“三省六部”组织体制中尚书省地位之确立，以及尚书省之中户部组织地位之确立产生了明显影响。

5. 秦汉时期会计已成为国家各级财计组织机构中的基本配备，会计工作既至上而下，而又至下而上在国家财政管理中发挥着重要作用。

一方面上至中央各经济职能部门，下至郡、县、乡、里均有“计”的设置，“计”的配备已成为财政工作中的普遍需要与必须，另一方面是各级“上计吏”的配备，使“上计”报告制度得以贯彻执行，使统治者对财计的逐级控制成为可能。历史表明，如果没有“计”与“上计吏”所进行的最基本的工作，不仅财计系统的组织工作会处于瘫痪状态，而且“上计”制度亦会成为虚设，统治者对财政经济的控制便会落空。

6. 经济监察与审计合二为一组织形式的产生。

《周礼》一书中所述宰夫就地考核与监察之职能，仅仅可称之为中国官厅审计的盟芽形态。然而，秦汉时期的御史组织制度却是在宰夫职掌设置基础之上的一个显著进步。一是组织地位的升格，使御史位居“三公”之列；二是御史具有经济监察大权，而且这种权力可上对中央丞相所管财务行政部门，下至郡、县二

级；三是御史乃是岁终“上计”报告副本之审计者，在“上计”会议上具有审计揭示权力。这种经济监察与审计职能合一的方式是中国古代审计发展史上的一大特点，秦汉两朝将这一组织制度确定下来，对后世影响极为深远。

二、隋朝财计组织部门建设的变革

魏晋南北朝时期是中国历史上的一个非常时期，在此漫长的历史时期内，无论在政治、军事，还是在经济方面均表现为一个错综复杂的局面。由于一般是掌管军权的大臣执政，一切以军事上的需要为转移，故不仅通常各个王朝的组织建设，军、民、财各自不成系统，而且其中的财计组织亦颇具军事色彩。如曹魏的大司农属下的度支校尉、度支都尉掌握军需，司金中郎将掌冶铁和兵器、农器制造，便显示了财计组织与军事相混同。同时，从总的方面考察，魏晋南北朝时期，财计组织部门设置一般也都处在有其名而无其实状态，在整体上已远远不如秦汉两朝，尤其是在财计组织建设的系统性与科学性方面更是如此。

当然，从承上启下的角度加以研究，这个时期一些王朝从改善财政经济状况出发，在财计组织建制方面也曾作出一些改进，而且其中的一些改进体现了一定的合理性与适用性，故它对隋朝官制变革产生了直接的影响，并且在当时官制建设中看起来是一种局部变化与短暂的影响，而对于其后隋唐官制建设来讲却有着全局性或总体性影响。这是这里应首先要加以交待的。

其一，在中央官制建设方面因袭汉制系以魏为代表。公元208年（建安十三年）以前，依旧以大司农为主理国家财政的首脑，由其掌钱谷征纳、货币铸造及会计之事，而皇室财政则依然归由少府掌理。然而，公元208年“罢三公官，置丞相御史大夫”^{〔128〕}，曹操为丞相，官制自此一变。其后，在中央组织体制

上便逐步形成了尚书、中书、门下三省并立之局面，其中尚书的地位进一步提高，权势也逐步得到加强，已真正处于执行政务的位置之上了，魏晋时期，由某部尚书，分掌某事已十分明确。在两晋南朝时，一方面在中央政府中已形成了尚书令、中书令、侍中“三省首长制”，“出令、封驳、执行已经分别成为中书、门下、尚书三省的专职……三省分权制已经成熟。”^{〔129〕}另一方面“尚书省各曹分治政务，在两晋南朝达到完善，正是后来随唐时六部尚书的前身。”^{〔130〕}正是在这一演变过程中，汉代“九卿”渐自成为闲散职位，以至与政务毫不相干了。这种“三省六部制”的原形为隋唐的“三省六部制”的组织体制的确立与实行奠定了思想基础。

其二，由魏晋至南北朝，“八座”格局的形成。魏时，在尚书省下便有“吏部、左民、客曹、五兵、度支五尚书”之设置^{〔131〕}，晋朝时亦设置有“吏部、祠部、五兵、左民、度支五尚书及金部、仓部、度支等十五曹。”^{〔132〕}至南北朝，尚书省首席长官尚书令及其属下左右仆射二人，连同五曹尚书（即吏、礼、都官、度支及工部）史称“八座”^{〔133〕}。这一组织格局自然而然也影响到隋唐尚书省中户部尚书及其度支部之设置。

其三，对后世度支尚书及其下属官员配备所产生的具体影响。魏设度支尚书掌理国家财政，吴设户曹尚书主掌计算之事。在晋武帝统治时，遂于度支尚书之下，设置吏部、金部、仓部与度支分主财计之事。南北朝时期，亦设度支尚书主掌财政，如“后魏度支尚书之属，统度计，掌计会。凡军国损益及军役粮粟事，仓部掌诸仓出入事，左户掌天下计帐户籍等事，右户掌天下公私田宅租调等事，金部掌权衡量度内外诸库藏文帐等事。”^{〔134〕}而北周“有计部大夫，其户部、度支、金部、仓部、咸准六官”^{〔135〕}。此外，在后齐所设度支尚书之下，又进一步明确了度

支、仓部、左户、右户及金部之掌事分工。以上史实对于隋唐时代“三省六部制”的确立其影响更为直接、更为具体。

所以，就魏晋南北朝时期财计官制建设的基本形式而言，从中可以看出，这一历史时期出现的主要朝代，大体上因两汉旧制，与旧的组织体制存在的着一定联系，而同时又从经济集权出发，在财计体制方面加以改进，从而又影响到隋唐财计新官制，在局部上起到了承前启后的作用。

(一) 隋朝财计官制的变革

隋统一中国后，隋文帝吸取魏晋南北朝数百年战乱之教训，从进一步强化中央集权组织体制着手，试图通过改革确立一种具有一定规模的永久政体，以革除旧组织体制中的弊端，发挥新官制在政治、经济方面上下一体的控制作用。尤其是在财计组织建设方面，隋文帝及其新官制参与设计者综合比较旧制，认定前朝在这方面的可取之处，明确本朝革新之方向，最终确定本朝的财计组织系统，使其面目为之一新。

1. 隋朝中央政府的财计官制改革状况

隋废北周政权仿效《周礼》而成的六官之制，在承袭汉魏旧制的基础上加以改进，在中央推行“五省六部”体制。其中，五省为尚书省、门下省、内史省、秘书省及内侍省。五省之中事权最重的是尚书、门下、内史三省。三省的职能大体与秦汉时代丞相的权力相当，而隋朝的进步则在于将原来丞相的权力一分为三，一般由内史省决策，门下省审议，而由尚书省执行。三省既协同执政，而又相互牵制，从而强化了中央集权。

在三省之中，尚书省为中央政府的最高行政机关，其无事不总，无财计不统，无经济事务而不加以制约，实为五省中之要害。相对以上三省而言，秘书、内侍两省则无实权，秘书省掌艺文图籍，职务较为闲散，而内侍省则纯粹是宦官机构。故按照事

权而言，史家通常把隋朝中央组织体制称之为“三省六部制”。

应当指出，隋朝在五省六部之上虽然依旧设置有三师（太师、太傅、太保）、三公（太尉、司徒、司空），然而，隋朝却一改古制，使“三师”、“三公”处于虚位之上，他们既无职事，也不置属官，并且通常是虚悬而不补入的。这种形式上的尊贵官称，既体现了以荣誉衔职作为对开国有功之臣的一种优待，而又实在是防止他们居功乱政所采取的一种强化中央集权的措施。

尚书省设令一人，左右仆射各一人，下置吏部、礼部、兵部、都官（后改为刑部）、度支、工部六曹（亦之为六部）。各部置首席官一人，命名为尚书，以此形成六部尚书理政之格局。六部之中度支为国家财计之主管机关，度支尚书（公元583年改称民部尚书）掌理国家财政与会计。度支以下设度支（称为本司）、仓部、左户、右户、金部和库部六大部门：

度支取义于“量入为出”之制，此制以控制支出为重点，故度支应度其支出，求其财政收支平衡。度支之使命在于掌管天下会计，以及课役、粮库之事，实为会计之主管机关。

仓部掌国之仓储，重点在粮食之类实物入出控制方面，并主掌库藏财物之核算，实为出纳的一个方面。

左户掌管天下计帐、户籍等事，其所提供的户籍、计帐资料为税征之重要依据。事实上左户具有统计之职能。

右户掌管天下公私田宅租调之事，实为全国税收之最高主管机关。

金部主管国家度量衡之标准及其使用，以及钱帛之类财物之库藏出纳，并负责对这一部分财物的核算，实为出纳职能之另一方面。

库部掌管全国之军用财物，如戎丈器械之类等，负责收发与核算结果，实为军队之最高出纳部门。

以上六大部门其首席长官称之为侍郎，主掌一部之事务，并对度支尚书负责。

隋朝的度支尚书（民部尚书）一职与汉代大司农职权范围大体上相同，其进步在于度支尚书所统部门在分部理事方面较之汉代有很大进步。六部之中既有明确之分工，而又有密切之联系。同时，会计地位又明显提高，作用也较之汉代突出。在会计与出纳之间分工明确，且相互制约。隋朝度支建制的组织格局对唐代户部组织建制有着直接而深刻的影响。

值得注意的是，在尚书省所属六曹之中，由都官尚书专掌审计，并指定由所属比部侍郎具体进行审计工作。开皇三年（公元583年）改都官尚书为刑部尚书，仍由比部进行审计，其审计具有司法性质。与五省相平行的有御史台设置，御史台设监察御史，掌政治、经济监察大权。自隋朝开始审计之权从经济监察权中分离出来，这是一个历史性的进步。

隋朝中央组织机构的总格局如图2-4所示。

2. 隋朝地方政府组织及财计官制状况

在隋朝建国之前，地方官制十分混乱，通常因巧立名目，造成机构重叠，一度出现“十羊九牧”之情况。由于冗员麇集，导致国费陡增，自然又造成了资费日多，收入岁减的不良状况。开皇三年，隋文帝废州、郡、县三级地方组织体制，改行州、县二级体制，并通过撤消五十余郡，裁减了一大批冗官，从而有效地节约了行政费用。大业三年（公元607年）隋炀帝又改州为郡，回复到秦汉时期两级组织体制。不过州改为郡只是名称上的变化，而统辖范围依旧大致相同，基层财计官员设置亦无多大变化。

郡一级最高行政官为太守，县一级为县令。主持这两级财计事务的长官为户曹，此外还相应设置有西曹、金曹、租曹等财计

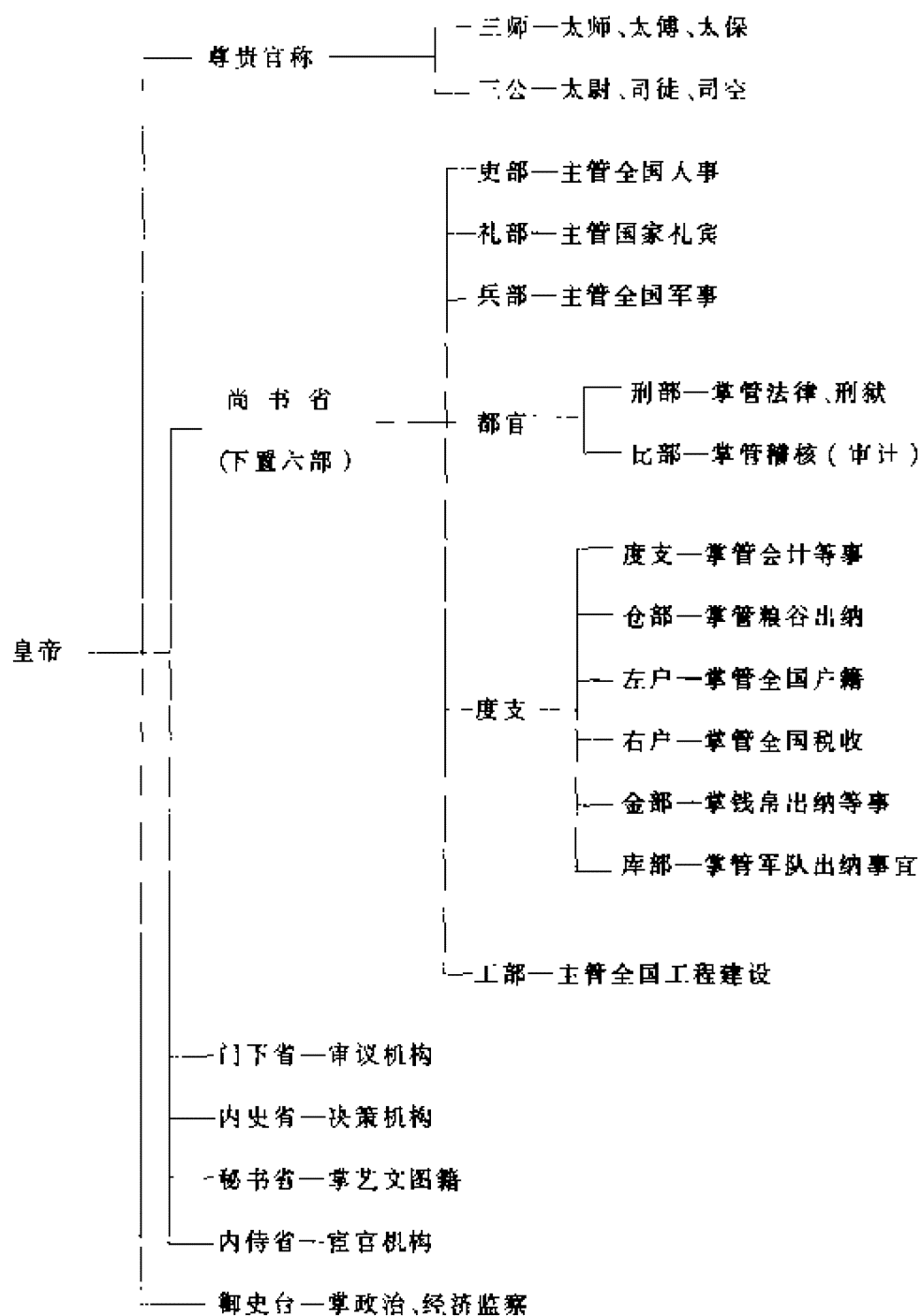


图 2-4 隋朝中央的财计组织状况

官，分管郡、县的仓储、赋征、会计事务。由于隋朝的财政权力

统由中央控制，故郡、县两级的财计官员的实际工作只不过是代中央进行征税、核算而已。

（二）隋朝财计组织改革的历史性进步

早在西魏之时，大臣宇文泰便采用苏绰、卢辩的建议，按照《周礼》中的三公六官制度改定朝官名称。宇文泰一度以太师、大冢宰的名义作为最高执政长官。后来其子宇文觉又取代西魏自封为天王，建立了北周政权，北周亦取用《周礼》官制。这种复古改制，走回头路的作法显而易见与强化中央集权相矛盾，在客观上也违背了时代变化的要求。隋文帝执政后便首先看出了这一问题，他一举废除北周官制，这也便成为他进行中央组织体制改革的第一步。

站在隋文帝进行中央组织体制改革的立场上，回头考察一下以往的变化，便可进一步体会到隋朝中央组织体制变革之意义。从商周时代的冢宰，到秦汉时代的丞相，都置身于天子之下，万官之上，拥有烜赫的地位与权力。在此期间，为了强化皇帝的集权统治，削弱丞相的权力，曾经几度从官制分权方面着手对丞相权力进行分割。如前述及，汉武帝曾以扩大“九卿”的事权以削弱丞相的权力。至东汉又进一步，当时名义上以太尉、司徒、司空这“三公”作为联合执政的首脑，但实际上并不把实权交给他们，而是以提高尚书的职位与事权达到削弱“三公”权力的目的。不过，尽管东汉的尚书已初步具有分曹办事的规模，但事实上却不能直接执行政务，其事权尚无法最终到位。到魏晋南北朝时期，这一点便有进一步的改善，一方面尚书的地位日益提高，另一方面尚书也开始亲临政务，拥有相当的实权，这样也便结束了丞相专制的时代。当然，由于战乱频频发生，一切以军事目标为转移，故权臣对行政事务的干扰还很大，在不少情况下尚书省尚无法代皇帝执行政务，所以问题尚未从根本上得到解决。隋朝

立国之后，因隋文帝较为深刻地认识到这一点，故他对中央组织体制所进行的改革能够切实得到进行。一方面隋文帝确定了组织体制改革以汉魏的尚书制度作为基础，并尽力克服汉魏官制方面所存在的种种弊病，另一方面又切实构建五省六部制的框架，把政务权力交给尚书省，通过尚书省达到政治、军事、经济集权之目的。可以讲，以上便是隋文帝进行中央组织体制改革的历史背景与改革思想形成的基础。

依然如此，实行政治、军事集权又必须以实现经济集权为基础，这样，在变革中财计组织部门的建设也依旧是中央组织体制建设与改革中的一个重点。上述可见，在“五省六部”组织体制中，财计组织部门设置已较为齐全，其内部组织分工亦较为明确与周密，其组织地位已显得十分重要，可以讲这是前所未有的。由于整顿财纲，革新计政，财计弊端日渐减少，故隋文帝统治之时国家财政状况亦日益好转。史称：“古今称国计之富者莫如隋。”^[136]至隋文帝末年“计天下储积，得供五、六十年。”^[137]

隋朝财计官制建设之进步具体表现在以下几方面：

(1) 隋削“三师”、“三公”之权，集政务大权于尚书省，自此，尚书省成为国家政务之总汇及皇帝用于实现集权的核心部门。

尚书省下设六部，分掌国家的政治、军事，经济和财计大权，为五省六部（或曰三省六部）的主干。通过这种分部建制及分工主事的基本作法，权力由过去的半集中到完全集中，财计官员的分工理事由以往的半专业化到实现专业化分工管理。这一点集中体现了隋朝中央组织体制改革方面的进步。

(2) 在六部之中，集会计、出纳之权于度支部，自此，使会计组织部门的地位在中央政府机构中确定下来，成为实行国家财政管理的一个重要的方面。并且这一组织形式从此稳定下来，为

其后各个朝代的统治者所继承。

(3) 隋朝的组织体制改革使财计部门内部的分工趋于细致, 内部牵制关系在按管理环节分工及按管理程序组合之中进一步形成, 在组织建制中尤其明确了以下几方面: ①会计与出纳的分工及相互制约; ②实物与现金分管; ③会计工作与统计工作分立并在核算中相互配合; ④国家财计与军政财计分管; ⑤监察与审计分立, 并形成配合关系。内部实现专业化分工及经济牵制关系的形成既是隋朝经济集权强化之表现, 也是显示隋朝组织体制改革进步的重要方面。

(4) 隋朝专设左户、右户两曹掌理天下户籍计帐及税务, 并形成了落实国家财政收入的配合关系, 这不仅改进了国家的赋役征收制度及方法, 而且大体上与有关的会计制度与方法协调一致起来。

总起来讲, 隋朝统治虽然十分短暂, 但就其组织建制而言, 它确实是一个承前启后, 继往开来的重要历史转折时期, 它所确定下来的“五省六部”组织体制, 不仅为我国封建社会中最完备的国家政权组织形式——唐朝所建立的“三省六部制”奠定了基础, 而且它所造成的影响一直延续到明清时代。

三、唐朝财计组织部门的发展完善

“皇帝有至高无上的权力, 在各地方分设官职以掌兵、刑、钱、谷等事, 并依靠地主绅士作为全部封建统治的基础。”^[138]这一论述完全符合李唐王朝的实际。唐代是我国封建经济的繁荣发展时期, 这一经济背景最终把封建王朝的组织体制建设推向完善阶段。在封建经济发展过程中, 税征名目相应扩大, 国库钱谷日益充裕, 对钱谷收支之控制便越来越显得重要, 财计组织的设置与财计官员的配备及其分工也便成为统治者进一步关注的问题。

唐朝中央的组织体制为“三省六部制”，它是在隋朝“五省六部制”的基础上建立起来的。它保留以往的基本组织结构，体现了集政务大权于尚书省的精神，但却又立足于改进，使其更为集中、更为系统、更为完善，并且使形式、内容与实际作用保持一致，以名符其实地、持久地发挥它的作用，这是李唐王朝的组织体制得以成为我国封建社会官僚统治机构完善形态的重要原因之一。

从形式上讲，唐朝的中书、门下、尚书三省，依然是共同辅佐皇帝处理国务的首脑机构，在国务处理分工方面由中书省决策，经门下省审议，而具体由尚书省执行，体现三省权责一体。从组织制约关系方面讲，为了防止大权旁落，皇帝集权落空，李唐王朝的君主亦考虑到对三省长官进行制约的问题。为此，皇帝通常委派其他官员参与国务，表达皇帝意图，让三省长官听旨顺命。这样，长此以往，这种被委派的官员事实上却成了具有一定实权的宰相，皇帝为让其参与政务合法化，便给他们加上一顶“同中书门下平章事”或“中书门下三品”的头衔，这样一来便名正言顺了。实际上他们却是一个群体，参与国务是以集体名义出现，通常以皇帝的名义发号施令，在组织关系上对三省形成制约，体现了皇帝集权所采用的一种特别的组织手段。

在中央财计组织方面，唐朝的财政、税务、会计、审计、经济监察组织的设置，其组织关系已形成系统，既有明确分工，又有相互的协调与配合，既有独立行使权力的方面，也有相互制约的方面。总之，财计组织的整齐划一程度是前所未有的。

（一）唐朝中央的财计组织部门设置

在尚书、中书、门下三省中，由尚书省主掌包括财政、会计在内的一切政务，其首席长官为尚书令，其下为左右仆射。尚书省下设吏、户、礼、兵、刑、工六部，各部设尚书一人，侍郎一

至二人。六部之中户部为国家财计的总理机关，刑部中的比部则为具有司法性质的审计机关。户部所属部门及其分工理事关系如下：

1. 会计与出纳部门

户部之称出自汉代尚书中的民曹，但民曹一职与户部职权范围又不完全相同。东汉末，曾改民曹为度支。三国时一度改度支为户部，然，未几遂变。魏晋以后设置度支尚书和左、右民尚书，其中由度支掌财政、会计，左民管户籍，右民则掌公私田宅之事。至隋则无多大变更。唐高祖亦承隋制，直至唐太宗贞观二十三年（公元649年）因避太宗讳^[139]自此始改称为户部，此后便得到长期稳定使用。从户部之名本义上考察，户与户籍计帐之登统及信息之应用密切相关，户籍登统对象主要是农户，是课税的主要来源，其次是其他民户，也是课税的来源。按人户计征，形成计帐，从而，使税收与会计、统计职能作用结合起来，故将财计最高主管部门取名户部较之“大司农”含义更确切、更深刻一些。

唐朝户部设尚书一员，侍郎二员，掌管全国田地、人户之登统，赋税之征收及全国会计事宜。户部统辖四大主管部门：

（1）户部。因名称与总名称相一致，故俗称其为本司或头司。户部本司的职权与责任范围体现在二方面：其一，负责全国田土、人户之登统，并据此编造计帐，作为征税之依据；其二，按照户籍计帐所规定的纳税名目，具体进行各项赋税征收，并将所征钱币、粮谷等财物按归口要求入库。这两项工作前者体现了会统工作的结合，后者体现了税征的专门职能。

（2）度支部。度支部“掌判天下租赋多少之数，物产丰约之宜，水陆道途之利。每岁计其所出而度其所用，转运征敛送纳，皆准程而节其迟速……凡天下边军，有支度使，以计军资粮丈之

用。每岁所费，皆申度支会计，以长行皆为准。”^[140]从职责方面讲，度支部所掌一是财政预算，以它为标准考核各项收入，并按照规定度其所用，以最终体现贯彻“量入为出”之制；二是总揽天下会计，上至中央各部门，下至地方各机关，以及军队所拨及所用，均须向其申报年度会计结果，并接受其检查。此外，凡月度，季度国库及财管部门须向度支申报本期财物结存之数。

度支部首席长官为度支郎中，其下设员外郎一人，主事二人，令史十六人。另设书令使三十三人，计使一人，以及掌固四人等。度支部中这种组织分工及其组织规模是前所未有的。

(3) 金部。金部“掌判天下库藏钱帛出纳之事，颁其节制，而司其簿领。”^[141]钱帛是易于流通之财，是国用控制中的一个重点，故由金部专管之。按规定凡国库钱、帛之出纳，必须持有经金部审核所签发的原始凭证，否则不得支取。金部设郎中一员，下设员外郎、主事、令史、计史及掌固各司其事。

(4) 仓部。掌理全国钱谷出纳及军队出纳事宜，为出纳之指令签发部门。凡粮谷入库与发放须先由仓部审核其原始凭证，认定为无误后签发，管库官员方可据此发放。

仓部与金部是出纳的两个方面，二者分工主事与国库组织部门形成对应关系，这种分工在于强化对财物的专门管理。这两部虽与度支部不存在上下级隶属关系，但在会计核算方面却要受到度支部的监督制约。凡一年财物收支及其结存情况，金、仓二部均必须及时向度支部报告，由度支统考一岁之出入，作为解脱其责任或追究其责任之依据，故度支、金部、仓部之间的关系已与近代会计与出纳关系大体一致，只是从唐朝对国库管理的特殊性规定方面讲，金仓二部所行使的出纳权又与国库组织密切相关，从出纳审批权与执行权相统一的方位来考查，金、仓二部又可划归国库组织系统。

2. 国库组织部门

与金部、仓部所行使的财物出纳审核签批权相一致，唐朝相应设置了二个财务出纳执行部门，与金部相应者为太府寺，与仓部相对应者则为司农寺。

(1) 司农寺。凡粮谷或粟米储积、保管及出纳之权责归司农寺，其所掌为各种类型的国库，各库设仓监统管之。凡入库则按单验收，并归口入库保管；凡支出则以仓部指令为依据，查点名目，如数发放，并详登帐簿加以考核。

(2) 太府寺。凡钱帛、金银之类财物归由太府寺承担验入及发放之责。验收入库有据，查验支出以金部签发指令为准，日常保管有责。

司农、太府二寺出纳帐目既受仓、金二部制约，而同时又须在一定时期接受度支部考核，受制于度支部，故从出纳角度亦可将两寺划归出纳部门。

3. 财计监察与审计组织

如前述及，唐朝的御史台执掌政治、经济监察大权，其岁计报告须送交其审核，经济案件亦须其到堂审理，故监察御史在财计方面具有较强的监督作用；置于刑部之中的比部则是具有独立作用的审计部门，它对于财计之审计不受行政干预，具有一定权威性，并且它的作用与监察御史相配合，是强化经济集权的一个重要方面。

唐朝中央政府的基本组织结构及其财计部门在其中的布局如图 2-5 所示。

(二) 唐朝地方的财计组织设置

唐朝地方行政组织实行州、县两级体制。州设刺史，主一州之政务。州级财计组织与中央相适应，设户曹掌理一州之户籍计帐及杂役之事；设仓曹掌赋役征收与度量衡、仓储及会计之事。

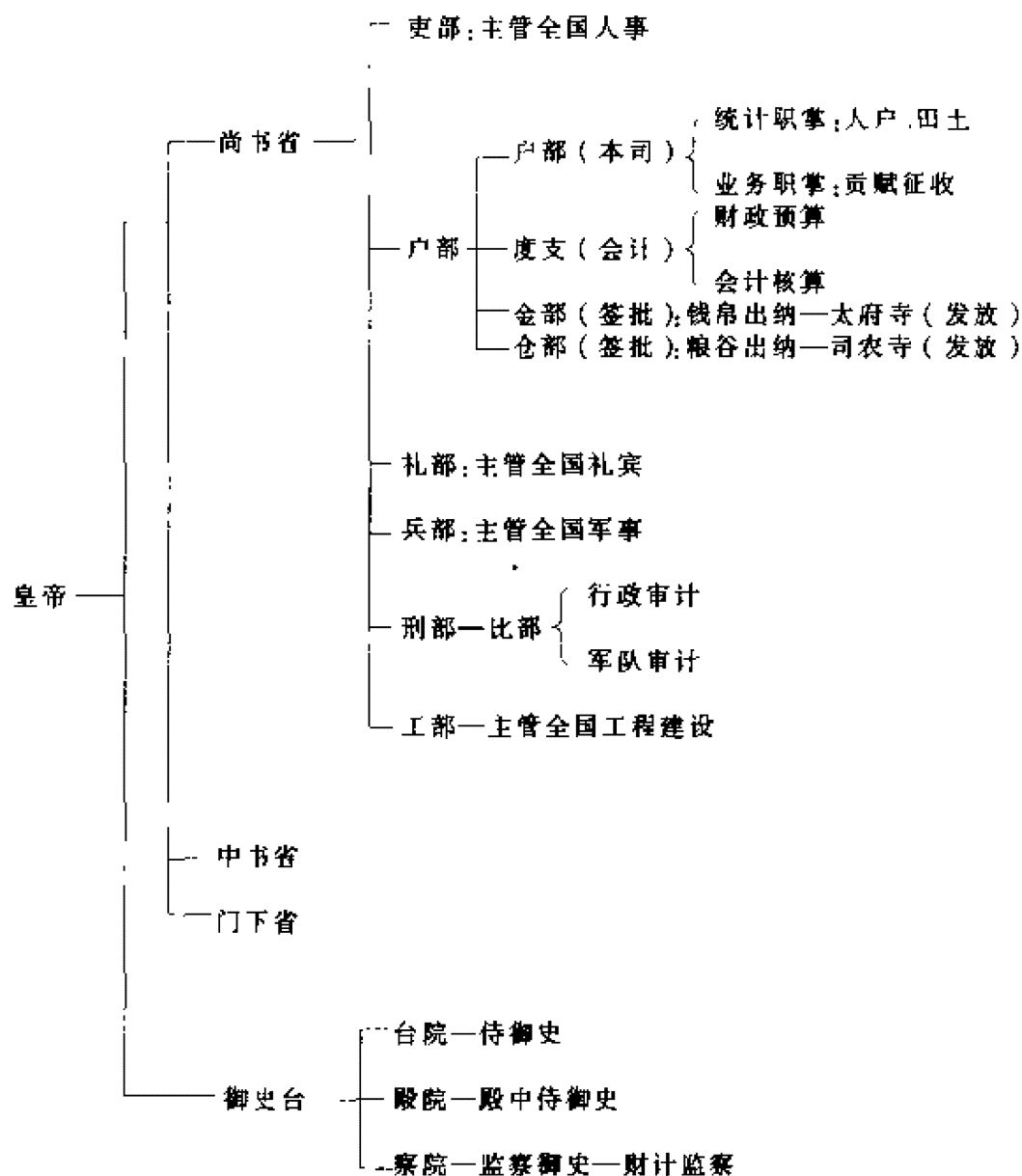


图 2-5 唐朝中央政府的财计组织设置状况

县一级首席行政长官为县令，财计组织与州一级相适应。县以下还设置有乡、里，乡与里亦有查核户籍与征收赋役的职事，是财计组织中的最基层。

(三) 唐朝财计组织部门建设之成就

唐朝确立了“三省六部”的组织体制，这是中国封建官厅中最系统、最完善的官僚组织系统，在这个系统中又形成了一个完善的财计组织分支系统，它显示了封建官厅财计组织建设的历史成就，对后世产生了极为深远的影响。

1. 唐朝中央政府的财计组织部门间分工明确，责任界线清楚，围绕国家财计管理在税收、国库、会计、出纳、统计方面建立了环环衔接的关联关系。

户部尚书控制国家财政，在财计方面进行全面统治。户部本司编制户籍计帐，先依此作出预算，再据此征收赋税；国库则实行分签、分管、分算，凡钱帛之类财物入库于太府寺，其发放须持金部签批凭据；凡粮谷之类财物入库于司农寺，其发放须持有仓部签批凭据；各库独立核算，定期上报主管部门审核，其整个核算受制于度支，形成内部监督制度。外部既有比部审计，又有御史监察，从而最终形成内外相结合的财计控制体系。这在中国官厅财计组织建设史上是一个典型范例。

2. 从内部牵制关系构建方面讲，在唐朝财计官制中，集中体现了五分管的组织建制关系，它使盛唐时期经济集权达到前所未有的水平。

唐朝财计组织建制中所体现的五分管的经济牵制关系如图2-6所示。

图2-6中所体现的经济牵制关系，从内容上可作如下划分：

- (1) 会计部门与税征部门工作相配合并相互牵制；
- (2) 会计职掌与出纳职掌相配合并相互牵制；
- (3) 现金类出纳与实物类出纳分管并相互牵制；
- (4) 在国库组织中财物出纳签证与财务发放分管并相牵制；
- (5) 审计职掌与经济监察职掌分管并相互配合，对会计、出纳、税征、保管环节进行牵制。

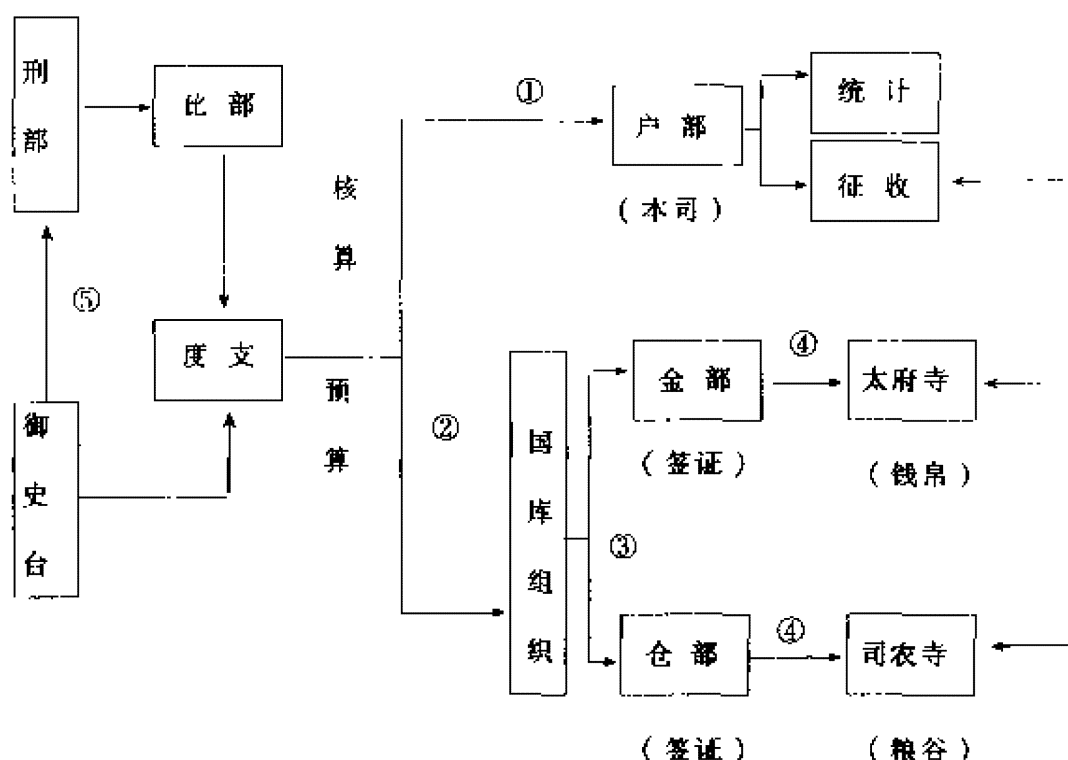


图 2-6 唐朝中央财计组织管理中所建立的经济牵制关系

从总体上讲,通过上述五个分管所建立的经济牵制关系,一方面反映了会计部门对税征、国库组织部门的监督制约关系,另一方面又反映了经济监察与审计部门对会计部门的监督制约关系。唐朝官厅财计组织建设中所体现的这种经济牵制关系具有一定的科学性、系统性,这一历史成就,它不仅是中国财计组织建设史上的里程碑,而且它在世界古代财计组织建设史上占有重要地位,并具有一定的代表性。

3. 唐朝确立了会计职能部门在中央政府中的组织地位,构建了会计的组织系统,并充分发挥了它在财政管理方面的重要作用。

一方面认定了度支为国家会计工作的最高主管部门,并交付于它重要的责任与权力,另一方面又从中央到州、县二级形成了

它的组织系统，使其在各个层次中发挥作用。度支部之设置几乎被其后历代统治者所继承，并一直持续到清代末年，足见其影响之深远。

4. 唐朝不仅明确了比部作为独立于财计部门之外的审计组织的重要地位，而且在对财计所进行的审计监督、检查中发挥了它的作用，并明确了比部与经济监察部门的分工协作关系。同时，比部在组织系统上划归刑部，故其不仅具有独立性，而且具有一定的权威性。从审计受托责任关系方面讲，比部所进行的审计具有司法性质，这在古代审计组织建制上是一个典范，它具有世界性影响。

唐朝的财计组织几乎在王朝的财政管理中发挥了二百多年的作用，它为后世统治者提供了成功的经验，并造成了世界性影响，这是值得充分肯定的。然而，到了李唐王朝统治的后期，由于最高统治者生活奢靡，怠于政事，加之宦官擅权，贪盗横行，贿赂成风，财计组织已逐渐流于形式，并最终失去了它的基本作用。历史事实表明，政治制度的腐败，必将带来组织制度的混乱，最终也必将造成组织制度的腐败，这样，李唐王朝的崩溃便不可避免了。

四、宋朝财计组织部门设置的变化、反复及其教训

唐朝的财计组织体制一开始便对宋朝产生直接的影响，然而，历经五代十国长达五十多年的战乱，其间短命的王朝与短命的皇帝一开始便使宋朝开国皇帝在历史教训方面想得很多，并且把酿成五代十国历史悲剧的原由一直追究到中唐以后。

从前文述及中可见；天宝（公元742—756年）以前唐朝的财政体制是一元化的，没有中央财政和地方财政的划分，收支统由中央政府支配，地方支出列入中央预算之内。财政收入除按规

定留给地方的外，其他部分原则上应一律上交中央。然而，天宝以后由于藩镇势力日强，地方财政逐渐与中央财政产生了对抗，这时地方长官通常留赋自给，上供已甚少，故中央财计已逐渐有其名而无其实。宪宗时（公元806—820年）分割天下之财为三，全部赋税收入均划分为上供（解交中央）送使（解交诸道）和留州（地方留用）三部分，财计权力之分散已可想而知。至唐宋，藩镇势力进一步趋强，他们通常以“送使”与“留州”的名义留下大部分收入，上交中央的却越来越少，到后来中央财政几乎被架空。这一点既是李唐王朝走向灭亡的主要原因之一，也是宋初以此为戒进行财计变革，一度产生参差夹杂与变化无常情况的背景。

（一）宋朝中央财计组织设置的变化

宋太祖立国之后便从削弱地方势力出发，一举把各州、郡的行政、司法及财计权统统收归中央，甚至作出规定就连“留州财物”亦归由中央政府掌管，这就为强化中央政治、经济统治奠定了基础。

宋太祖实行控制钱粮，把握财计这一釜底抽薪的办法，旨在通过防止财权旁落，以根除地方屯军反抗朝廷的危害。正是在一思想的支配下，他着手建立了本朝的财计组织体制。

1. 宋朝初年（公元906—1068年）

从总体上讲，宋太祖为防止重臣擅权，承唐之制以“同中书门下平章事”为宰相，对秦汉时宰相权进行分割，并下设“参知政事”作为副职加以牵制。同时，又根据唐末五代的作法设置枢密院掌全国军事。在这个时期体现创新之处是设置三司使专掌财计，把财计权从宰相府中划分出来。这样，在中央政府中便形成了中书省、枢密院与三司并列的局面。三者各自不相统属，仅听命于皇帝，直接为皇帝负责。在公元960年至1077年间，事实

上尚书省已成为一个空架子，唐朝六部的职务已由其他非正式的组织机构代替，其中由三司取代原户部掌全国财计大权，故事实上此时户部也成为一个驱壳。这是宋朝前期官制变化的一个重要方面，这种变化名义上似乎解决集权问题，实际上也带来了许多麻烦。

由于财计大权归于三司，故宰相不理计政，也不知国家财计之事，这样，要主理全国财计就须得加强三司的组织建设，使它能控制全国的户籍计帐、税收与会计。正是围绕三司组织建设与调整问题，从公元960年到1068年，在这长达108年的时间里，北宋统治者反复进行了多次变革：

表 2-1 宋初中央财计组织的反复变化

时 间	财计主管部门	主管官员	所 属 部 门		
			部门	官员	职 掌
公元 960 至 992 年	三司 (计省)	三司使 (计相) 副 使	盐铁	盐铁使	主管税收
			度支	度支使	主管会计
			户部	户部使	主管赋役户籍
公元 993 年	总计司	总计使	左计 右计	左计使 右计使	分掌十道税收、 会计和赋役户籍
公元 994 至 1002 年	总计司	总计使	三部	三部使	掌税收、会计、 赋役户籍
公元 1003 年	总计司	总计使	三司	三司使 (一人)	掌税收、会计、 赋役户籍
约景德年 间至 1068	三司	三司使	盐铁	盐铁使	主管税收
			度支	度支使	主管会计
			户部	户部使	主管赋役户籍

(1) 三司组织的初建阶段 (公元 960—992 年)

在此阶段三司独立于二府（政事堂、枢密院）之外，专掌全国财计，故号称“计省”。设三司使一员，为国计总理大臣，号称“计相”。其下设副使一员具体主持工作，承担实际责任。三司之中所属有盐铁、度支、户部三大部门，分设三使掌管。其中，由盐铁使主管税收，度支使主管会计，而户部使掌理天下赋役户籍。三个部门彼此配合形成对全国财计的一体控制。岁终各地呈送会计报告汇于三司，由三司统一进行勾稽。

（2）总计司设置阶段

公元993年，宋太宗从健全财计组织系统出发，改三司为总计司。其一，设总计使“判左、右计事”；其二，将全国划分为“十道”，由“左右计使判十道事，凡干涉计度者，三使通议之。”^[142]其三，又将“十道”区分为左计与右计，凡在京东者称之为“左计”，设左计使掌之；凡在京西者称之为“右计”，设右计使掌之。以此实现分大区对财计的控制。

关于总计司的权力，史称：总计司之下置左、右大计分掌十道财赋，“令京东西南北各以五十州为率，每州军岁计金银、钱、缗帛、乌粟等费，逐路关报总计司，总计司置簿，左右计使通计置裁给，余州亦如之。”^[143]由总计司之总计使与左、右计使配合，分大区掌理全国财计，实行统算、统报、统检与统管，在财计组织建设方面体现出一种创新。同时，以“总计司”作为国家财计总理机关的命名，不仅在形式上表现为名实一致，而且也表明计政在国家行政系统中地位之提高。

然而，第一阶段所存在的问题在总计司设置阶段却依然未能解决，由事权不一，组织行为不力，事实上无法实现统治者对所设想目标的控制，故不到一年这种组织形式与组织制度便又流产了。

（3）三部使设置阶段

鉴于上述原因，淳化五年（公元 994 年）又“罢十道左右使，复置三部使。”^[144]自此又复归盐铁、度支及户部三使分掌税收、会计及赋役户籍。然而复归仅仅几年，统治者又感到别扭，遂于咸平六年（公元 1003 年）“罢三部使，复置三司一员。”^[145]这又是一次反复。

（4）经过以上长期而反复折腾，不仅始终未能解决事权不一的问题，反而造成了财计失控，流弊滋生，在经济上形成了一种隐患。这样大约在宋真宗景德年间（公元 1004—1007 年）又恢复了宋初太祖时的财计组织体制。

宋朝财计组织反复变化的情形，有如表 2-1 所示。

2. 王安石变法时期的财计组织变化

王安石变法的总原则是“理财、整军、富国、强兵”八字，理财为改革之首要目标，而理财又首先从财计指挥系统建设出发。熙宁二年（公元 1069 年）二月王安石呈请“制置三司条例司”^[146]，作为推行改革的总机构，以“摧制兼并，均济贫乏，交通天下之财。”^[147]该司在宋神宗支持之下设立，成为中央政府执掌财计的最高机关，并由王安石主持三司条例司的工作。在改革期间，王安石罢除三司使之名，将盐铁、度支、户部三机关合并为一，使财计大权又回到宰相手中。三司条例司刚一成立，宋神宗便令其考核盐铁、度支、户部三司簿籍，并作出规定，凡全国一年经费开支，先编制预算，然后再依据预算执行，以节制国家财政支出。经过一段工作，在节用方面已颇有成效，共裁省冗费百分之四十，这是制置三司条例司之后的一项成效。

然而，这一组织建制及其作法很快便遭到保守派的反对，他们指责三司条例司为“中书之外，又一中书”，在神宗面前极力主张撤消，这样，到公元 1070 年 5 月便罢除了三司条例司，将其机构并入中书省，此后财计权又复归于三司。尽管三司条例司

彼罢除是王安石变法失败的开端，然而，旧财计组织体制的复归却又造成了旧的矛盾重现。这样，无论是保守派，还是变革派都不得不关注财计核算组织体制上所存在的日益突出的问题。正是在这种情况下，又出现了一件对后世有影响的事件：熙宁七年（公元1074年）宋神宗诏准设立“三司会计司”^[148]，以总考天下财赋出入。该司设立之后，一度实行一州、一路汇总会计报告，最后由会计司统一勾考的办法，然而，此事尚未进入正常工作阶段这一机构便又流产了。

应当讲，像会计司这样的一种组织形式及以会计作为全国性机构的命名均是史无前例的，它是建立独立会计部门的一次重要尝试。它的出现不仅在组织上确定了会计部门在皇朝中央财计组织中的重要地位，而且在自下而上逐级考核方面体现了体现一种新的格局。此外，从历史发展趋向方面考察，这一组织建制对后世所产生的影响也是深刻的。从当时“三司会计司”设立不到一年便彼罢除这一事实本身来分析，其原因依然在事权分立与事权不一致方面，然而，从实际作法上讲由于中央政出多门，财计受到多方面的牵制，逐级汇总核算的体制也难以实现。

3. 元丰改制后的财计组织体制

元丰元年（公元1078年）至元丰八年（1085年）宋神宗推行新官制，史称元丰改制。这种改制实际上是吸取以往财计组织变动失常的教训，使包括财计在内的中央组织体制又回复到唐朝三省六部制的组织格局。

三省六部组织体制复归之后，省、部、寺、监依旧收回自己的职权，而财计主管部门依然为户部。户部下设度支掌会计，设金、仓二部分掌出纳，另相应设置太府寺、司农寺分掌钱币、粮谷出纳保管事宜。这些都体现了对李唐旧制的恢复。

鉴于太府、司农二寺设置在组织格局方面与金、仓二部相重

复，故南宋建炎三年（公元1129年），曾罢司农寺，而将其职权并于仓部；罢太府寺，而将其职权并入金部，这是精简机构的一种举措。

值得注意的是，元丰改制后，户部尚书虽为户部长官，形式上总辖财务行政，握持财计大权，然而，实际上其中部分财权已不在其掌握之中，具体讲，当时左曹隶属户部，而右曹则划归右曹侍郎掌管，故右曹所掌部分财权，户部已无权过问。可见，这时的户部尚书已远不及唐朝户部尚书的权力大，事实上宋朝的户部尚书已不在计相之位了。这是元丰以前财计官制变换失常遗留下来的影响，也是宋朝一直未能处理好的一个问题。

在这种情形之下，财计大权便处在被分割之状态，有的权直接属于皇帝，有的属于宰相，而有的则属于户部。到南宋，皇帝财计、宰相财计与户部所管财计，在收受索取与发放支用方面，已各行其事，互不相知，其中的弊端之多便不言而喻了。针对这种情况元佑初年门下侍郎司马光曾提出利权当归于户部的意见，他指出：“天下钱谷之数，五曹各得支用，户部不知出纳见在，无以量入为出。乞令尚书兼领左、右曹，钱谷财用事有散在五曹、寺监者，并归户部，使尚书周知其数，则利权归一，若选用得人，天下之财庶几可理。”^{〔149〕}然而，要实现在户部统治之下的“利权归一”在宋代元丰改制后也依然是一句空话，利权分散，事权不一已成为赵宋一朝体现在财计组织体制方面的一种顽症，这是宋代官厅统治乏力之重要原因。

4. 南宋财计组织建设方面的局部变化

南宋时，虽然由于兵戈泛起，财政失其常规，但是，统治者为了从经济方面着手挽救败局，不仅没有放松对财计的控制，而且从局部方面讲，在财计组织机构建设方面还有新的更张。宋孝宗乾道二年（公元1166年），设“三司户房国用司（简称国用

司), 以其总管国家财政收支, 并由宰相兼“制国用使”, 参政兼“同知国用事”, 这是集中财计管理体现在组织体制上的又一次尝试。开禧二年(公元1206年)又改“国用司”为“国用参计所”, 亦旨在建立治理国用的专门机构。

(二) 宋朝地方的财计组织机构

宋的地方官制, 大体沿袭李唐旧制, 其不同点则在于, 在州、县二级中, 州之刺史与县级的县令已成虚设, 掌握实权的实际是知州与知县。在较大的州设置府, 其长官为知府。为便于统治, 宋又把全国划分为若干路, 从而形成了路、府、州、县的层级及组织形式。在这四方面, 中央对地方控制的重点放在州、县二级, 故宋的地方组织体制依旧称为“州县二级制”。

在元丰改制以前, 各路财计由转运使掌管, 路在财计官员配备方面与中央相适应, 分别设有分管税收、会计及赋役户籍的官吏。元丰改制后, 各路财计大体上回归户部掌理。在州、县二级, 财计由知州、知县控制, 其下分设税征、会计、出纳及财物保管之类官员, 在县以下的基层行政组织中有里正、户长, 乡书的设置, 由其负责税收、会计事宜。

总之, 元丰改制前, 宋朝的财计组织系以三司在内, 转运使在外, 由三司掌天下财计, 而由转运使掌一路之财计, 二者互为表里, 元丰改制后, 地方财计体制亦复归李唐旧制。

(三) 宋朝的财计监察与审计组织

宋朝亦由御史大夫掌政治、经济监察, 但其权势亦较唐朝有所削弱。元丰改制以前已无独立于财计组织部门之外的审计组织设置, 仅有隶属于三司的内部审计组织设置, 如三司勾院(或称三部勾院)、都磨勘司等。根据三司在财计方面的分工, 三司勾院又分设户部勾院、度支勾院、盐铁勾院分工审核相关方面所申报帐籍。事实上, 由于这些机关官卑权轻, 难举其职, 故即使只

是内审也流于形式。

元丰改制后，宋又恢复隋唐的比部组织制度，由“比部郎中、员外郎，掌勾覆中外帐籍。凡场务、仓库出纳在官之物，皆月计、季考、岁会，以所隶监司检察以上比部，至则审覆其多寡登耗之数，有失陷，则理纳。钩考百司经费，有隐昧，则会问同否则理其侵负。”^[150]，这种具有独立性意义的审计虽然已与唐朝比部职权与作用趋同，然而，在事权分散，利权不一的财计组织管理状况之下，宋代比部的权威性已较唐代大为削弱。

在审计组织设置方面值得一提的是宋朝一些对后世颇有影响的具体一些财计部门中的内部审计组织，如北宋国库出纳部门太府寺所属二十五司中所设置的“审计司”，该司“掌审其给受之数，以式法驱磨”^[151]。驱磨、磨勘均含有追究、考核、复验与审查之意。南宋在太府寺中亦一直保留审计司，其职掌不变。

北宋淳化三年（公元992年）曾设“马步军专勾司”审计军队帐籍。在元丰改制取消“三部司勾院”之后，为审查中央各部门经费支出又设“诸司专勾司”，与“马步军专勾司”二者并称“诸军诸司专勾司”。南宋建炎元年（公元1127年），宋高宗赵构即位后避其名讳，遂将“诸司诸军专勾司”改为“审计院”。“审计院”下设“干办诸司审计司”与“干办诸军审计司”两部，分别审计中央各部与军队帐籍^[152]，其隶属于户部。南宋“审计院”较之北宋“审计司”在审计范围、对象方面大为扩展，并且院下置司，形成以“审计”命名的组织系统，这种历史性进步影响也是深远的。

（四）对赵宋财计组织设置反复更替之评价

在中国封建制时代，每一王朝，在其完成统一大业之后，便着手确定立国的体制，并且通过中央和地方组织机构的建设，强化中央集权，以巩固其长久统治。赵宋立国于五代十国长期纷争

战乱之后，它接收了唐末藩镇拥兵割据及五代更替、十国兴废的历史教训，一开始便三分宰相之权，削弱权臣之势，为皇帝独揽大权扫清障碍。

自古以来，诸侯称霸得势、藩镇割据横行，一要把持军权，二要控制财政。以财养军，军助其势；以军掠财，财助军威；控制财源，如鱼得水，操持军权，霸业可望。唐末五代以来的情形说明了这一问题。正是认识到这一点，宋朝开国皇帝接受了谋臣的意见，立国之初一方面为削弱地方长官的权力，让文臣去担任地方长官，并实行军、政分开之制；而另一方面又通过变革理顺中央与地方的财计组织系统，把财计权收归朝廷。

当然，在剥削制度下，要实现财计权集中绝非简单之事，它既要有较为健全的财计组织作为保障，切实把财政收支大权掌握在中央手中，又要有从中央到地方建立一呼百应，一贯到底的财计组织控制系统，通过这个系统既有效地把中央指令下达到地方，而又及时把各地财计信息传递至中央。尽管古代开国君王都曾试图达到这一目标，然而，他们大都以半途而废告终，先治而后乱，这是历代王朝由兴盛到衰亡的历史发展规律。事实表明，财务行政体制乱，而财计乱；财计乱；而军心、民心乱，财计失控；财计失控而整个财政经济必然失控，最终必将导致一代王朝的灭亡。

宋初一百多年间，在财计组织机构设置方面所出现的变动与参差杂乱无章之现象，既说明封建统治者试图建立一种能得心应手为己所用的财计组织系统的决心，而又同时说明在日趋腐败的封建政治制度下，虽然在财计组织建设方面的变革会在短暂的时间内闪现出历史演进中的光辉，然而，瞬间之光却无法冲破封建制度的黑暗。以上是在评价宋初财计组织变革得失之前应当明确的一些问题。

1. 从提高官厅财计组织的地位,充分发挥会计部门的作用方面着手,来改善国家财政经济管理状况,以达到通过控制财权实现中央经济集权之目的,这是元丰改制前推行财计组织变革的可取方面。然而,在财计组织机构设置与分工理事关系处理中,却未能处理好权力与办事之间的统一关系及权力、管理与利益之间的关系,以及未处理好财政收入与财政支出的统一管理关系。加之封建政治统治制度与经济制度之间所存在的固有矛盾,从而造成了财计组织机构设置错杂,职掌混乱,事权不一,最终导致机构虚设,流弊滋生,这一历史教训是很值得后世人们记取的。

2. 在宋初财计组织机构反复变化中,朝中先后有三司、总计司、三司条例司,以及三司会计司之设置,并曾一度在总计司统辖之下分设“左计”与“右计”,各掌一州一路之会计。北宋会计机构的明确命名及南宋国用司、国用参计所之类机构设置尝试,对后世官厅财计组织机构设置有着直接影响,这是值得肯定的。然而,由于这些组织机构设置频繁变更,反复失常,以至造成这些组织机构根基不稳,不能正常发挥作用,并直接危及财权的集中,这又是一个教训。这一教训告诫我们,财计组织机构的建设必须保持相对的稳定性,并使独立性、权威性与稳定性相一致,以充分发挥它在财计管理中的重要作用。如果财计组织建设丧失了它的稳定性,由此便自然而然会严重影响到财计管理工作的权威性,进而影响到国家经济的发展和财政收入的稳定性。

3. 在王安石变法中,以“制置三司条例司”作为变法的中枢机构,以“理财”作为变革进取之首要目标,并努力端正理财的指导思想与理财之方法。正如他所讲:“政事所以理财,理财乃所谓义也。一部《周礼》,理财居其半,周公岂为利哉!”^[153]王安石把理财之重要与国家之政事等同起来加以认识,从组织建设着手加以保障理财之成效,这当是他推行改革中的可取之处。

然而，王安石在改革机关的设置方面，却也未能处理好事权统一与集中的关系，因而造成新旧组织体制相冲突。原中书省的决策权力虽在“三司条例司”设置之后大为削弱，然而名义上却依然存在，这便造成了保守派所指责的“中书之外，又一中书”的事实，从而最终导致这一组织的流产。这也成为王安石变法失败的一个重要原因。

4. 否定独立于行政部门之外的审计组织部门的作用，在经济监控中降低了审计组织的地位，从而削弱了审计监控的事权及权威性，造成了财计的混乱，这是宋朝初年的一大教训。在元丰改制后相应恢复了比部组织的设置，又配合以类似“审计司”、“审计院”这样的审计机关的设置，使审计组织部门的地位又相应提高，这体现了在审计组织部门设置反复中的进步。同时，宋代有关审计组织设置方面的明确命名，也在中外审计组织建制中产生了一定影响。

五、元、明、清三朝财计组织部门设置之变化

（一）元朝的财计组织部门

1. 元朝中央财计官制

元世祖实行中央集权，不采用以往三省之制，而独留中书一省，形成中书省、枢密院、御史台三权鼎立之制。中书省置左右丞相掌理全国行政事务，枢密院掌军事，御史台则掌握政治、经济监察。由中书省独揽财权的目的在于军事需要，以财政支持军事，以达政治扩张之目的。在此期间，为了临时集中搜刮财物，扩大财源，也曾多次复设尚书省，然而，旋置旋废，废后则又复置，不成定制。

元“遵用汉法”，对中央官制的组织分工采用六部组织形式。中统初年（公元1260年）设左右部，掌国家财计，左右部均独

立于中书省之外，其后改二部为“制国用司”，再改称为尚书省，到至元八年（公元1272年）又并入中书省之下的户部，由户部掌理全国财计，这便是遵循汉法之结果。户部设尚书三人，侍郎二人，令史若干人。其中以令史分掌金科、仓科、内度科、外度科、粮料科及财计勾稽部门。金、仓二科掌出纳，前者经管金帛、宝钞，后者经管粮谷实物；内度科掌会计，外度科掌户籍，而粮料科则掌军用粮草，财计勾稽部门则掌理户部之内部审计。这里可以看出，一方面遵行汉法，实行分部主事，各部门既相关而又相互牵制，而另一方面则将汉人官制中的分部演变为分科，形成为后世一直沿用至今的分科主事制度，这既是不同之点，也是一种进步。

元朝户部除掌货币发行与废止以及赋税征纳之事外，颇为注重专库的设置与管理，其中尤以京都四大专库为管理之重点。这四大库分工由都提举万亿宝源库掌管宝钞与玉器；由都提举万亿广源库掌香药纸扎诸物；都提举万亿绮源库掌管诸色段匹；而由都提举万亿赋源库掌管织锦布帛诸物。此后又曾设提举富宁库，由其分掌都提举万亿宝源库金银出纳之事。

在元朝，兵部、刑部、工部、礼部都在户部管辖之外设置有各自的财计组织机构，分别管理各部钱粮收支。同时，在中书省之外也有一些部门所设财计机关直接对皇帝负责，也完全脱离了国家财政的管理系统。可以讲当时那种“衙门分杂，事不归一，十羊九牧，莫之从之”^[154]的杂乱无章现象，以及“诸司头目，布满天下，各自管领，不相统摄”^[155]的各自为政局面是宋朝早期财计事权不一历史弊病之重演。

2. 元朝地方财计官制

元于地方设行中书省，简称行省或省，作为中央之下的第一级行政机关，由中央委任官吏掌管。这种行省制的设置不仅使当

时的中央集权在行政体制上得到保障,而且这一行政管理级次对后世的行政组织体制建设影响深远。行省以下又设路、府、州、县四级,各级均设达鲁花赤掌理行政工作。不过,从总体上考察,元朝所实行的是中央、行省、路三级中央集权体制,这三级体制形成自上而下的系统,在这些行政机构中也分别设置有分管会计、户籍、赋税征纳的内度科及外度科,以及主管财物出纳的金科与仓科,但这些科地方色彩极强,中央的组织系统对其管制不明确。

3. 元朝的皇室财计机构

元朝的皇室财计机关因皇权在宫内的各个部分体现不一,而显得杂乱而无章,自然财计管理也显得十分散乱。如主管皇帝库藏及份地出纳的内宰司与总管府,主管中宫财赋的中政院,主管太子、太后财赋的储政院,主管诸王及后妃财赋的诸寺与总管府,以及主管皇宫钱币及珠宝的太府监等,都处在一种各争其利,各行其计,自立门户的分割状态。

总言之,元朝的官制进步在子行省这一级的设置及省级财计机构的设立,其次是在财计方面初步明确了分科主事的组织制度,这些对明、清两朝有直接影响。然而,由于当时经济服从战争需要,财计组织与军事组织相混同,从而导致财计组织体制混乱,机构设置重叠交叉,中央与地方不成系统,这是历史上较为少见的财计组织错位现象。

(二) 明朝的财计组织部门与经济监控组织

1. 明朝的财计组织部门

明初大体上承袭元朝官制,中央设立中书省,置左右丞相,凡事先经丞相而后奏报皇帝。左右丞相下统吏、户、礼、兵、刑、工六部事务,其中,户部掌财计,下设民部掌天下之户籍计帐,度支掌会计,金部、仓部掌出纳;刑部下设比部,掌审计。

地方亦设行省，置平章政事和左右丞，明初只是地方组织较元时有所改进，中央与地方的财计组织已初步形成系统。

在明朝统治力量加强之后，明太祖朱元璋看准时机，决心改变丞相和中书省把持中央大权的状况，以加强皇帝集权。洪武九年（公元1376年），朱元璋从扫除外围势力着手，下令改行省为承宣布政使司，由其掌理财计民政，另设按察使司掌理刑法，都指挥使司掌军事，合称之为“三司”。“三司”之间无统属关系，各自直属于中央。布政使司以下分设府、县两级，这是明太祖为加强集权改革的第一步。

洪武十三年（公元1380年），朱元璋以“谋不轨”为罪名判处左丞相胡惟庸以死刑，遂罢中书省，废除丞相制度，分相权于吏、户、礼、兵、刑、工六部，自此六部尚书直接为皇帝负责，奉行皇帝的旨意。这一步骤废除了秦汉以来一贯千余年的宰相制度，从而提高了六部在中央的地位，以六部治国，并把军权、民权、财权集中于皇帝一人之手，自此，朱元璋既是皇帝又兼丞相，使中央集权制的发展达到前所未有的地步。朱元璋实行集权改制之后，朱明王朝的财计组织及监察组织状况如图2-7所示。

明初户部归中书省，置户部尚书二人，侍郎二人，其中分设一、二、三、四科分掌税收、会计、出纳等事，又设总科主管户籍计帐。各科之中设置司计四人，管勾一人。这是明承元制实行分科主事的第一步。

洪武十三年罢中书省分相权于六部之后，确立户部为中央最高财计主管机关，为朱明王朝实现经济集权的要害部门，其下置尚书一人，侍郎二人，分设四部，即设总部管户籍计帐，度支部掌会计，金部与仓部则各掌出纳之一方面。这是明朝中道改分科设置具体财计部门为分部设置财计具体主管部门的一个过程。

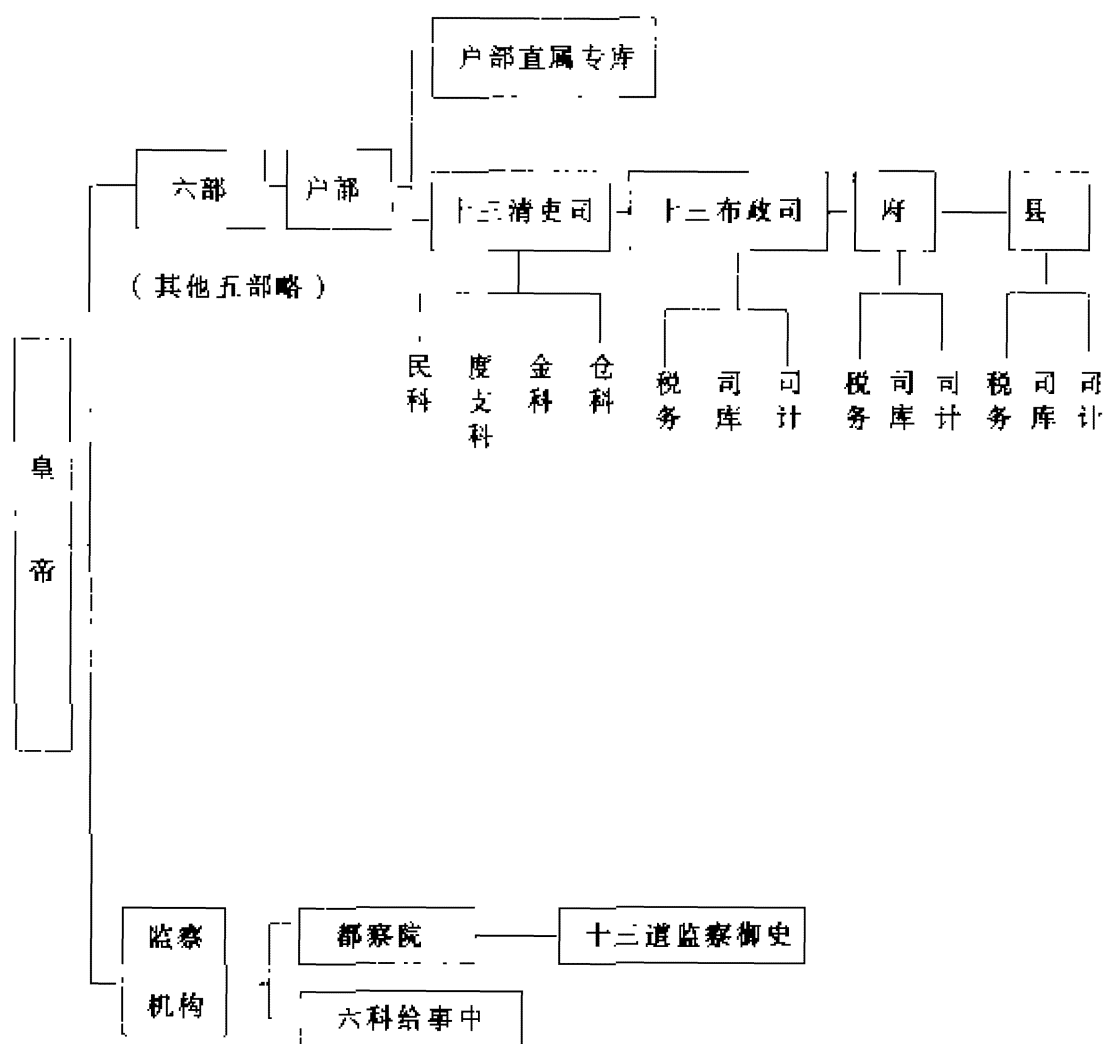


图 2-7 明朝的财计组织机构

洪武二十二年（公元 1389 年），改总部为民部，自此由民部掌户籍计帐。次年分以上四部为河南、北平、山东、山西等十二部，每部对口负责一布政司的户口、钱粮征纳与会计等事，每部之内又分别设置民、度、金、仓四科。洪武二十九年又改十二部为十二清吏司，至宣德十年（公元 1435 年）改设十三清吏司对口管理十三布政司的户籍计帐及税征、会计工作。这是朱明王朝分科主事，实行分工与对口管理财计的第二步。通过这一变革，自此中央财计部门与地方财计部门设置稳定下来。

在地方财计组织设置方面，各布政司（全称承宣布政使司）、府、县三级财计组织亦协调一致起来，税务征纳、库藏保管及会计之分工主事已在这三级达到一致。在县以下还分别设有正、副粮长，一般由地主充任，具体负责基层的征粮、调粮工作。粮长之下设有知数一人计算帐目，设斗级十二人负责征纳粮谷的秤量验收。这是朱明王朝实行经济集权在最基层的体现。

2. 明朝的经济监控组织部门

明朝初年，承唐、宋之制一度设置有比部，然到洪武二十二年便被罢除，自此，独立的审计组织不复存在。从监察组织方面讲，洪武十五年（公元1382年）为集权明太祖改御史台为都察院，实行审计与监察合二为一，并进一步强化监察体制。自此，都察院与掌握政事的中书、掌握军权的都督鼎三而立，形成中央“三大府”的组织格局。都察院置都察御史八人，并以十三布政司为监察目标相应设置十三道监察御史，具有针对性地进行监控工作。史称：“十三道监察御史，主察纠内外百司之官邪，或露章面劾，或封章奏劾。在京刷卷……巡视仓场，查算钱粮……。”^{〔156〕}从地位上讲监察御史的品级虽与外任知县相等，但权力却相当大，他们有权举发一切官吏，皇帝亦听从他们的告发。皇帝通过他们控制大官，实行以小制大，以内制外的集权方针。此外，为了既对准吏、户、礼、兵、刑、工六部，而又对准都察院，又另外设置了专掌行政监察权力的六科给事中，既以其“稽察六部百司之事”^{〔157〕}，而又独立为一曹，与都察院平权，在二者之间形成相互牵制、相互纠弹之关系，这是中国历史上通过强化经济监控以强化中央经济集权最典型的一个例证。

六科给事中与十三道监察御史并行设置，成为一种针对同一部门而又各自分立的监控关系，对于这种复合型监控组织制度，史称“科道制度”。朱明王朝着力强化监察组织，既使其权

势显著，居高临下，具有很强的威慑力，而又机构庞大，组织严密，监控涉及面既深且广，这是进步的一面。当然，将审计与监察合二为一，使审计为监察服务又有其局限性，这一点又是不可取的。

上述可见，从加强中央集权及实行高度封建专制出发，朱明王朝的财计官制既取法于历代成功之作法，而又力求改制创新。归纳起来讲，有三大特点值得注意，一是实行财务行政、军事与监察三权分立，各行其事，不相统属，而大权最终又集中于皇帝之手；二是注意经济监控组织体系构建，一方面从总体方面以皇帝为龙头，粮长为龙尾，形成一条龙的封建专制统治系统，另一方面又以税征、会计、出纳与监察组织为经济监控系统，既自上而形成监控级次，而又相互牵制，形成相互制约关系。三是分科建制在财计组织建设中得以普及，为近世分科建制奠定了实践基础。

（三）清朝的财计组织部门

清朝初年官制既简陋而又较为混乱，直到雍正、乾隆两朝方着手调整，使其初具规模。在此期间，一方面从强化中央集权统治出发，从根本上废除以往任何形式的宰相制度，另一方面则采取以汉制汉的统治策略，既仿效秦汉、唐宋官制中的一些成规，承袭明朝的一些基本作法，而又力求体现本朝的特点，使其得以融通起来为汉、满两族所接受。

1. 清朝中央的财计组织机构

清朝以内阁作为中央的最高行政机关，而以六部作为执行之机关，然事实上其军、政、财权却由皇帝操纵的军机处控制，军机处设置是清朝中央集权的--大特色。

承秦汉之制，清朝在中央又明确了国家财政与皇帝财政两套管理机构，实行分管分算之制。国家财政的主管部门为户部，其

职掌与唐宋户部管辖范围基本相同。其首席长官为户部尚书，史称：其“掌军国支计，以足邦用”^{〔158〕}。户部所属机构的设置又承袭明朝的作法，一方面分设十四清吏司对口管理十四布政司的钱粮征收、调运及会计出纳事宜，并实行分科建制的财计组织制度，另一方面又注重中央直属国库的设置与管理，以此控制全国大部分财物。由户部所控制的为三大库，一为银库，二为缎匹库，三为颜料库，三库之会计、出纳由户部直接控制。光绪三十三年（公元1907年），改户部为度支部，设度支大臣和副大臣各一人，其下分设十司，其中由田赋司掌握农税征收，漕仓司掌漕运及粮谷核销，税课司掌管商税，库藏司掌国库财物之保管出纳，制用司掌握经费、杂支及例支，而会计司则掌会计核算及内部审计事宜。光绪三十三年，又仿日本作法设立省财政处，隶属度支部，这是中国财计组织建设史上首次对财政部门的明确命名。

皇室财政由内务府掌管，内务府下设七司，其中由会计司掌皇室会计核算，广储司掌财物保管出纳。会计司命名虽然系由宋朝会计司而来，不过清朝会计司掌皇室财物核算却一直是一个拥有实权的部门。广储司所管与户部直属各库一样，系分专库管理，每库设有保管、会计、出纳人员。周代之专库设置及其设官管理，历经数朝不变，至清朝其专库规模，已非旧日可比。

在监察组织设置方面，清承明制设都察院行使政治、经济、军事监察权力。雍正元年（公元1723年）将六科给事中并入都察院，自此监察权力进一步集中。清朝设十五道监察御史，掌弹劾官邪、审查会计、注销案卷、检核库款、监放口粮，以及稽查工程等重大事项。在六科并入都察院之后，二者兼由都察院指挥，朱明王朝以来所形成的“科道制度”，至清朝更为名符其实。

清朝中央财计机关的总体结构及其部门间的相互关系，如图

2-8 所示:

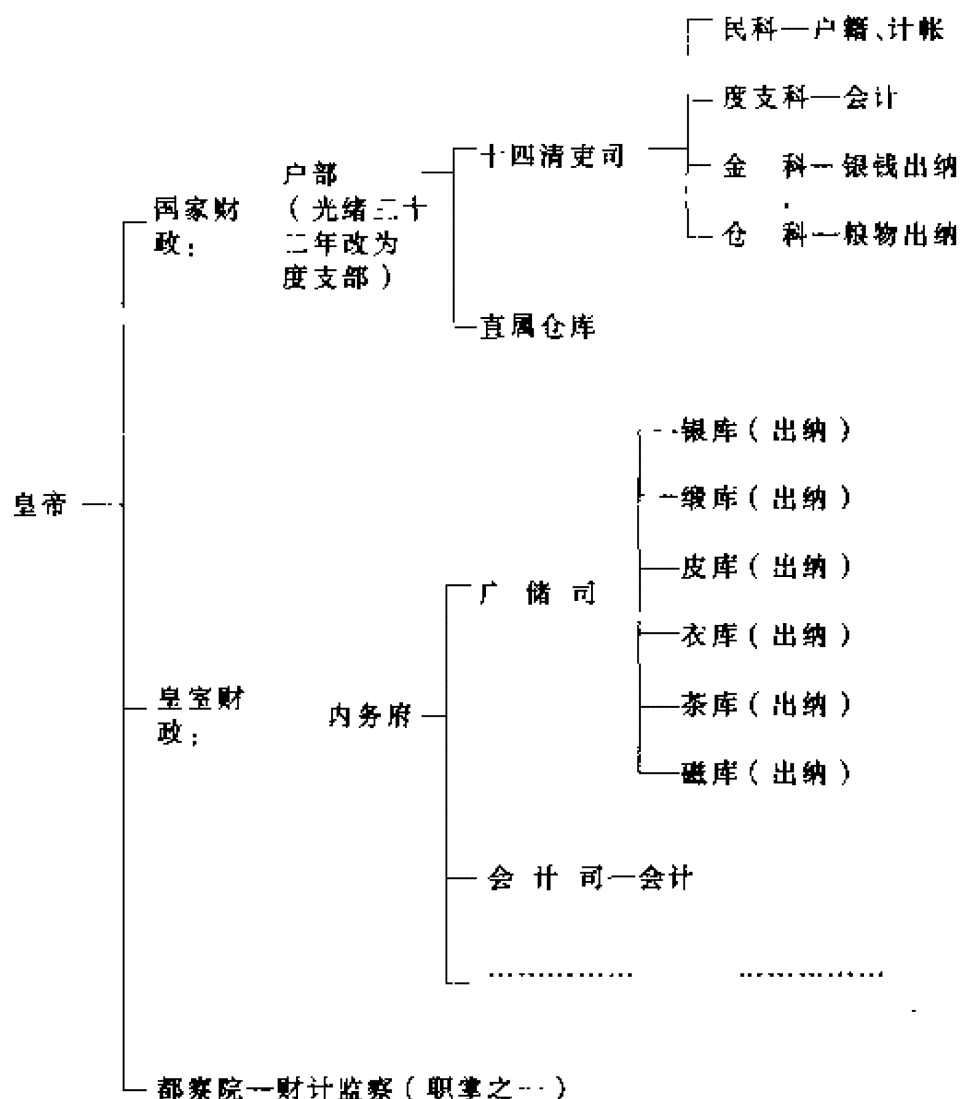


图 2-8 清朝中央的财计组织机构

2. 清朝地方的财计组织机构

清朝在中央以下划分为省、道、府(州)县四级,一省或者合数省设一总督,代表皇帝掌理一省或数省之军、政、财权。各省又设巡抚,亦代皇帝掌本省之军、政、财权。督抚以下设藩司和臬司,藩司主管一省之财政会计,上受户部清吏司之监控,下管道、府(州)县三级财计。藩司之下又设有督粮道,掌税粮储

存及运输；设盐法道掌盐税之征纳；设关司道掌关税之征纳。同时，藩司又兼管本省之审计稽察。臬司则主管一省之司法刑狱。值得注意的是，就1840年以前的情况考察，清朝对财计控制颇严，一切立足于财权的高度集中，而地方财计几无独立性可言，这是自朱明王朝以来在经济集权方面的进一步更张。

道、府（州）二级所设财计组织与省级大体相适应，税征、会计、出纳对应设立，在条条与块块方面大体协同一致。清朝县一级的财计组织设置颇有意义，县级行政长官为知县，下设县丞一人。衙门中的差役分为快、壮、皂三班，并与中央六部对称分设吏、户、礼、兵、刑、工六房，俗云县衙之三班六房即指此。六房之中聘请有三个最为重要角色，一为刑名师爷，主管一县之刑狱；二为钱谷师爷，主管县内之钱粮征纳；三为帐房师爷，掌一县之会计出纳，所谓“幕友三席”即指此。三席虽由上任知县聘请，系非正式官员，然而却缺一不可。一县之刑狱、财计状况如何，知县政绩如何，便取决于知县与“幕友三席”之配合，所以这三位师爷，是县衙中最有权势的人物。到清末，由于吏政腐败，各级官吏贪盗已发展到有恃无恐之地步，县级的“幕友三席”与知县相勾结也便形成了一个不大不小的贪污盗窃集团。

总之，有清一代中央六部之中最有权势是吏、户两部，一个管人事，一个则管财计，通常勾结起来，便能上下其手，呼风唤雨。加之部中“书办”人员的势力，其进行贪污盗窃、行贿受贿，胆大妄为，已达到无以复加的地步。下面的总督、巡抚也好，道员、知府、知县也好，都须得巴结两部官员。那种利益最为优厚的肥缺——盐道、漕道、河道三职，要想到手也须凭靠贿赂两部官员。这些官员为对下巴结两部达到放肥目的，而在其下贪污舞弊，极力搜刮民脂民膏。所以，在清朝，从形式上看，财计监察组织确实较为完备，财计管理上下贯通也颇为系统，十五

道监察御史巡回稽查也似颇为严厉，国家财政与皇室财政划分倒也界域清楚，然而，由于政治、经济制度的腐败，各级财计组织到头来便逐渐流于形式，监察组织轻则沦为虚设，重则同流合污。尤其是到清朝中后期，官昏庸吏奸诈日盛一日，贪污行贿已成为官场中的正常现象。那时，国家财政收入是一回事，私有利益又是另外一回事，以至最终造成财计失控，经济监察失控，为贪污盗窃分子大开了方便之门。正如史家所评：有清一代“无一种官职不是有弊端的，也无有一种官是可以倚靠俸薪收入的。”^{〔159〕}

（四）元、明、清三朝财计组织设置之评价

三朝财计组织机构设置，上承西周至唐宋财计官制建设中的一些主要方面，而又进一步从强化集权出发进行新的组建，及至在基层财计组织建设方面出现新的格局。

1. 从明、清两朝进一步强化中央集权亦可见，经济集权是中央集权之基础，而财计组织部门直接由皇帝控制则是实现经济集权之保障。

2. 明、清两朝实现经济集权由皇帝直接控制财计部门，而财计部门既从中央到地形成了由财税、会计、国库、出纳构成的经济监控组织系统，又配合以由清吏司实行的经济监控，从而使这一历史时期的经济集权达到系统化。

3. 自元初步采用行省制及确立分科主事的财计组织制度，到清朝得以稳定下来，从而使封建国家的财计组织管理体制落实在条条与块块相结合的基础之上。这种组织格局直接影响到近世的省级行政体制的确立及近世国家机关及民间企业中所实行的科室组织制度。

4. 明、清两朝所设立的都察院及所实行的巡回监察御史制度，把财计监察组织制度推进到了一个新的阶段。一方面正是从

强化经济监控出发将审计与监察合二为一，另一方面又形成监察组织之外又有相牵制的监察组织设置的气势，清朝调整并归之后的“科道组织制度”旨在进一步强化经济监控，并使这种监控处于由皇帝直接掌握的超然状态。这种情形表明最高统治者从巩固其统治出发，通过强化监察组织在经济监控中的力度，以控制的日益复杂化的封建经济。

5. 元、明、清三朝国库组织建设及分专库所进行的财物管理达到较为完善的地步。在专库划分中，其一，把现银、现钞与一般财物的管理划分开来，以加强对流动性较大的财物管理；其二，将贵重财物管理与一般性财物管理分别开来；其三，将粮库管理作为重点。

6. 在清朝后期，随着资本主义经济关系的萌芽，近代工业在中国的产生，以及日本明治维新和帝国主义入侵对中国经济的影响，清政府的财计组织仿效日本作法发生了一定变化。如省级设财政处，以财政为命名；再如设会计、课税等司，在财政与会计间建立了更为明确的关系都体现为一种趋向于进步的转折，这对其后北洋军阀政府及国民政府的财计组织设置产生了直接影响。

7. 从整个封建历史时期，其中尤其是从元、明、清三朝史实可见，一面是愈演愈烈的经济犯罪现象，而另一面则是日益强化的经济监控组织的扩展，后者目标在于防范、抑制前者，理当使经济犯罪现象日趋削弱，然而，由于封建私有制的劣根性，由“皇权”支配之下的人治大于法制所固有弊端所决定，或表现为经济监控组织流于形式，或是会计、审计、经济监察之类的组织本身受到经济犯罪现象的污染，或表现为会计、审计、经济监察工作失控，故从总的方面考察其经济犯罪现象呈现出越来越严重的发展趋势。

第二节 中世纪官厅财计组织演进 概况及其历史运行规律

世界史上的“中世纪”一般系指欧洲的封建制时代，但我国史学界对“中世纪”的界定，其区间范围不仅包括欧洲，而且还包括北非封建制占主导地位的国家，甚至还包括新大陆发现之后的美洲及其他一些地区。就西欧各国的封建制而言，它既“是在罗马帝国奴隶制度解体，新封建国家产生的基础上，同时，又是在日耳曼人原始公社制解体，向阶级社会过渡的基础上产生的。”^[160]本节以西欧为主，兼带介绍其他相关国家的财计组建设概况。

一、西欧中世纪官厅财计组织演进概况

正如美国学者汤普逊所指出的：“中世纪国家是一个松懈的领土集合体，它的‘财产权和主权到处相互转化’。”^[161]封建君主及封建领主拼命追求财政收入，并严格将这些收入监控起来，为此，他们逐步建立并完善了财政与会计的管算系统。在维护与确认财产权的问题突出起来以后，使他们更进一步认识到强化专门经济管理组织的重要性，其中只有“专门性财政机关、书面的财政记录和较为周密的会计与审计方法发展起来以后”^[162]，其对财产权的控制，以及把经济权掌握自己手中方成为可能。

（一）西欧封建制形成阶段的官厅财计组织

公元476年西罗马帝国的灭亡及日耳曼人蛮族国家的建立，标志着西欧奴隶制时代的结束，封建制时代的开端。然而，如果就西欧封建制初步发展而言，则以法兰克人从公元六世纪末至九

世纪初所完成的封建化较为典型。在法兰克国家建立之初，原来的王室财产的总管逐渐转变为国家的最高行政长官，史称“宫相”。宫相掌握一国之财政、税收及会计，并集内政、外交大权于一身，而王权却处于软弱状态。

公元768—814年，查理·马特通过改革与进行领土扩张建立了历史上著名的加洛林帝国，而查理一生理政业绩辉煌，号称“查理大帝”。马克思曾在评价时赞称：“查理帝国是近代法兰西、德意志和意大利奠基的先导。”^{〔163〕}查理大帝成功地建立了中央集权统治，他任命宫廷伯爵为最高行政长官，由其执掌全国行政大权。其下分设掌理财政、国库出纳与会计的长官，作为行政权执行助手。按规定这些长官须集中在宫廷之内办公，以及时执行查理之命令，并在彼此工作过程中相互制约，并便于集中控制。

为实现中央对地方的控制，查理大帝在每一地区又委任一伯爵作为地方行政主管长官，执行皇帝政令，经营皇室领地，管理一地之财政与会计。查理大帝根据各地定期上报的收支帐目有重点地进行检查。同时，又委派“钦差”到各地巡视，进行不定期审计，揭示地方在财计方面的问题。

值得注意的是法兰克国家所实行的土地制度，这种制度历经自主地、采邑、封地三个阶段，最后大体上以封地的形式固定下来。最高统治者通过丈量把所谓公有的土地分封给皇亲、廷臣、将军、教会，以及修道院等，逐步造就了具有经济实力的地主阶级及其这个阶级所盘踞的封建庄园。各庄园的土地又以出租的方式租给农奴，形成向封建主交纳“代役租”^{〔164〕}的制度。这样，各个庄园不仅成为封建王朝的基层行政单位，而且成为封建王朝稳定的经济基础。为了维护这个基础，统治者颇为重视庄园财计组织制度的建设，并不断从会计制度及会计方法方面加以改进，从而形成了在西欧中世纪具有代表性的庄园会计、教会会计，以

及代理人会计。这些具有各自特色的会计，把官厅会计与民间会计结合在一起，在财计组织建设及会计制度的确定，以及会计方法方面相互产生影响，使两种会计同时得到发展，这是后来西方会计得以超越东方会计的一个十分重要的原因。

查理大帝不仅同中世纪欧洲的其他国王一样，把管理封建庄园作为主要事务，而且在庄园理财方面也颇用心计。其中，对于他的财产部分“事无巨细，都亲自监督。每所庄园放在一个管事或管家的管理之下，管事负责保持它，还须作出资产和进款的常年报告。”^[165]为管好庄园，查理大帝还亲自制定了一个庄园管理手册，这便是历史上著名的《庄园诏令》。从这个手册中可见，庄园里的管事（iudices）在庄园里具有会计主管的基本职能^[166]，其下设置专门管帐员，负责登记各种帐目，具体对各项收支进行考核；设置保管员负责财物出纳事项。显然，这种官厅与民间合一的财计组织形式，与中国基层财计组织构建情况大不一样，它是西方中世纪时代的所固有的特点。

除此之外，应当注意西欧封建制形成时期的财计组织建设还深刻受到罗马奴隶制时代的影响，如在财政组织中，税务官、国库出纳官、会计官，以及监察等主要财计官员的设置，其职掌明显可见其继承关系。

（二）西欧封建制发展阶段的官厅财计组织

十一世纪，西欧进入封建社会发展时期，作为封建经济发展重要标志的是以手工业及商业为中心的城市兴起。然而，正是从这个时候起在商人与封建主之间矛盾开始产生了，而且商业越是发展，商人与封建主的对立情绪便越来越强。当封建领主的压迫与剥削阻碍着商业与手工业发展时，手工业者及商人们开始采取抵抗行动，以至最终建立起领导同封建领主斗争的手工业行会与商业公会。通过行会与公会领导所进行的斗争，最终在一些采

用武装斗争的城市取得了胜利，这些城市陆续取得自治权。如意大利的北方城市威尼斯、热那亚都获得了完全的自治权，并建立了城市共和国。再如法国的巴黎、奥尔良、里昂等也获得了半自治权，并产生了市议会。这是封建社会发展时期西欧国家经济发展与中国的情形大不相同的很重要的一点。

取得自治权的城市最突出的变化是享有独立的行政、财政及司法权力，并在推动城市经济发展中具有铸造货币的权力。这些城市通过选举产生了市议会，它成为一市最高权力机关，同时推举出类似于后来市长级别的市政官，由其行使包括财政、工商管理及会计管理在内的经济管理权力。在议会监控之下，市府设立财政部门掌管财政收支，通过管理实现财政收支平衡，为议会负责。在财政部门内分设会计部门，具体负责考核财政收支，掌握市库财物出纳，并定期向上提交财政收支报告。此项报告由市政官交议会审理，初步形成了会计报告审查制度。这时，城市共和国的财计组织关系日渐理顺，经济责任层次日渐分明，财计工作程序也逐步有了一定章法，这些较之同一时期的庄园会计、教会会计有着十分明显的进步。

随着自治城市商品货币经济的发展，财计组织制度建设日益出现新的起色，这是后来它的基本组织架构直接能为资产阶级政府所接受的一个重要原因。同时，也正是在这种自治城市组织建制的基础上，后来在英、法诸国诞生了议会君主制，并从经济集权出发相应发展完善了议会君主制之下的财计组织机构，这些财计组织建设的历史走向都与封建制时代的中国不相同。

1. 英国官厅的财计组织部门

就农村而言，直到公元八世纪农村公社依然是不列颠岛上社会经济结构的基础，直到九至十一世纪中叶封建庄园制度才渐自在英国形成，封建庄园的发展也才成为它的社会经济基础。就城

市而言，七至九世纪已有初步发展，到十一至十二世纪诸如伦敦、约克、牛津、曼彻斯特等城市已繁荣发展起来，并逐步成为商业、手工业发展中心，同时这些城市的商业公会与手工业行会的势力亦日益增强。在英王亨利一世在位期间（公元1100—1135年），随着王权的加强，以王室为核心的枢密院成为中央最高管理机关，其中掌握财计大权的财政部与王室法庭为国家之要害部门。从英国财政形成过程来考察，自威廉一世于公元1066年征服英格兰之时，便将国家所有财产冠以国王的名字^[167]，国家财政与皇室财政混合而不分。直到十二世纪初建立财政部^[168]，其所承担的责任亦局限于皇室财政部分，当时，通常在机构名称之前冠以“HM”（Her Majesty's）这两个字母，以明确这里所讲的财政机关是英王陛下的财政机关^[169]。那时候，财政部围绕对皇室财政收支的管理又分设会计及管理国库的两名长官，前者考核财政收支，定期提交收支报告，后者则负库藏财物出纳及审核之责。日常由王室法官负责监督地方行政及财政部门^[170]，根据需要可随时被派往各地对各类经济案件进行巡回审计，当时法官所进行的审计已具有一定的独立性。

至亨利二世统治时期（公元1154—1189年），随着领土的扩大，税征的加强，财政收入遂迅速增加。为加强王权对国家财政的控制，特别建立了一个独立的“财务署”（The Exchequer），或称之为财务总管。财务署下设上财务署（亦称上院）及下财务署（称下院）两院，上院掌理王室财政收支，并负责审查下院会计官所申报之帐项，以及处理财政收支方面所发生的纠纷；下院则设会计官具体进行会计核算，管理公共部分款项，以及负责公共货币的发行与回笼^[171]。在两院之间，按规定可由上院审计下院，以此体现国王对国家财政之完全控制。当时，中央以下设置相当中国郡、县两级的地方行政机构，并分设财政、会计机关掌

理地方财计。根据国王旨意，郡县两级行政长官每年须向国王报告两次帐目，一次在复活节，另一次定于米迦勒节（9月20日），以集中考查税收上缴情况^[172]。这种财计组织制度其基本格局大体上一直延续到十九世纪。

在英国议会最后形成的过程中，1215年6月15日大地主联合骑士阶层与市民，迫使无地王约翰签定了“自由大宪章”，并推举出二十五名代表组成一个委员会，以监督大宪章的执行，这是英国封建统治机器议会史上的一大历史事件。这样，到公元1265年在原委员会的基础上正式产生了英国历史上第一个议会，史称“孟福尔会议”^[173]。议会（Pavliament）又译为国会，或音评为“巴力门”。议会一词源于拉丁语，原意为谈话或辩论。在封建制下议会是从属于国王的一种等级代议制机构。其后，在英国爱德华一世执政时期（公元1272—1307年），封建议会制正式确立，从此便由这种议会握持国家政治、经济立法权，并成为一直延续下去的一种传统。到公元1343年，英国议会正式分为上、下两院，上议院（贵族院）由大地主代表组成，下议院（众议院）由骑士与市民代表组成，在二者之间形成了一种相互制约的关系。

也正是在议会制度确立的过程中，以及在这种制度确定下来之后，英国的财计组织建设才进入到一个新的历史阶段：

（1）设立财政委员会

财政委员会（Treasury board）由正（或称之为首席）财政大臣与三位副财政大臣（one First Lord and three Junior Lords of the treasury）组成，而首相通常可兼任财政大臣，其以首相资格参与财政决策^[174]。

（2）设置财政部，任命财政大臣

财政大臣（Chancellor of exchequer）为财政部中最高长官，

其为议会负全面财政管理之责。既在财政事务处理中贯彻执行议会颁行的有关法律，又须严格执行议会通过之预算，凡预算之变更非经议会议决不得擅自作出决定。这种依法理财，为议会负执行预算之责是中世纪西欧国家的一大特色，这也是中国封建制时代所不能相比的。

(3) 国库及会计组织机关的设置

英国财政部对预算收支的执行，具体又通过国库及会计部门掌握。会计部门对预算收支进行全面考核，对预算之执行具有把关守口作用，国库则负全面出纳之责，其工作与会计部门既相互配合而又相互牵制。两个部门以议会所颁有关收支法制为准绳，以预算为依据开展工作，这种精神一直影响到资本主义制度建立之后。

2. 法国官厅的财计组织部门

自十二世纪，随着法国王室领地的不断扩大，国王开始注重内政改革，并把国家组织机关的改革放在重要位置之上。法王腓力二世（公元 1180—1223 年）在行政机关改革中从集权出发，从各个方面防止相权的扩张。他通常指派那些精通罗马法的专门人才代表王室出任地方行政长官，掌握财政、司法、军事实权，以此强化国王对地方政治、经济的控制。同时，腓力二世在位期间实现了王室财政、会计制度化，通过按财计环节所实行的制度控制，使税收、会计、出纳达到规范化管理，从而奠定了其后财计组织建立、发展的基础。

到路易九世统治时期（公元 1226—1270 年），中央集权进一步加强，中央对地方的控制日益严格，从中央至地方形成了垂直统治的财计组织系统，这个系统成为中央实行经济集权的得力工具。公元 1302 年，腓力四世召开了法国历史上第一次三级会议（三级即高级教士、世俗贵族、富裕市民），第三等级的市民代表

与僧侣、贵族阶层一道出席这种会议，不仅标志着法国由早期封建君主制过渡到议会君主制，而且表明法国议会与英国议会具有同样的性质，反映出西欧各国实行封建议会君主制的一致性。在议会君主制格局的支配之下，财计组织制度与议会的立法联系在一起，一方面由议会批准建立财政、国库出纳及会计组织，并确定以财政大臣为最高财计长官，议会授于其管理权力，其为议会负责；另一方面国王通过议会进行集权，尤其是通过它将财计权掌握自己手中。议会立法而由财政会计组织执行这一精神也直接影响到资产阶级国家建立之后。

到法王路易十一执政期间（公元 1461—1483 年），三级议会的实际作用已不存在，法国开始由议会君主体制向君主专制政体演变，其后历经查理八世（公元 1483—1498 年）、路易十二（公元 1498—1515 年）及法兰西斯一世（公元 1515—1547 年）三代方最终将君主专制政体稳定下来。在君主专制体制下，一切管理权都集中于国务会议，财计部门归亦其控制。为增加财政收入，不断扩大赋税征收，国务会议也不断扩大着税征部门与库房，并不断增加出纳人员。君主专制政体所带来的财政负担日益加重，已引起市民的不满。至路易十三统治时期（公元 1624—1642 年），首相黎塞留把持朝政，为进一步强化集权统治，开始推行按察使制度，由中央统一委派高级官吏到地方主管司法部门，握持司法权力并兼控行政及财政。这样，地方财计组织实际上统统受到首相的控制，财计官既由其委派，亦由其随意撤换。财计权的统一控制使法国的君主专制政体进一步走向极端，可以讲这是造成十八世纪法国大革命产生的一个重要原因。

在法国官厅审计组织部门建设方面，早在腓力五世统治时期的 1320 年便设置了巴黎审计厅，由其对预算中所列示的普通收支及特别收支进行审计。该厅由国王指定政治顾问与法律顾问掌

理，他们既作为国王管理财政与税收的顾问，通过他们的工作也使审计厅具有皇室行政法院的作用，可见，法国官厅之审计组织一开始便具有司法性质。在十四世纪中叶至十五世纪，巴黎审计厅逐步得到完善，这时，按规定皇室会计官应定期向审计厅报告收支帐目，并当面向审计厅长官宣读，以接受审计。审计厅官员事后要对照帐目进行审计，发现其中的问题，便视性质及问题的轻重程度作出处理决定。

到法国资产阶级革命前夕，巴黎审计厅的组织规模已相当可观，设厅长1人为最高审计长官，行使司法审计监督权力。其下，设审计检查长1人，审计检查官1人，法警长1人，以及法警29人，由其对重大审计案件的审理负责。为正常开展日常性审计，突出审计的专业技术作用，以及明确按审计程序在各审计环节间进行分工，在审计厅长之下又设置司长12人，审计78人，协审82人，核算员38人，书记长2人，书记官1人，会计2人^[175]。

巴黎审计厅已是具有一定权威性的审计机关，一则它与司法部门建立了正常的关系，审计行动受司法之保障；二则它已有自己的审判机构，并具有对经济案件直接判决查处的权力；三则审计厅的审计官员都经过比较严格的资历审查与考试选拔，在执业技术与品德方面有一定保障；最后，巴黎审计厅的审计长与书记官为终身制，这在一定程度上保障了审计的稳定性。

作为世界上审计组织体制立定中司法模式的莫基国之一的法国，对于它在审计组织制度建立方面的历史贡献应充分加以肯定，并应肯定它对近代国家审计组织建设的影响。不过，这里应当指出，到法国封建社会末期，由于封建制度在政治、经济上日益腐败，封建统治者的专制统治日趋残酷，此时，巴黎审计厅的审计官员收受贿赂丑闻频频出现，其独立审计形象已大受损害，

因此，巴黎审计厅的实际地位与作用也便名存实亡。同时，由于它的审计费用过大，审计方法的应用也接连产生失误，加之审计程序混乱，工作效率低下，故其技术组织工作亦处于涣散状态。以上种种问题既成为后来上台之后的资产阶政府应吸取的历史教训，也是近代法国审计必须认真加以解决的一些问题。

3. 德国官厅的财计组织部门

虽然德国在十二世纪便已完成封建化过程，然而，它一直到十五世纪却在政治上处于分裂状态，未能实现中央集权，故中央与地方的财计组织建设都受到严重影响。不过尽管德国的封建割据局面也给城市手工业、商业的发展造成了障碍，然而，在手工业行会及商业公会的作用之下却取得了较大发展，如早在十四世纪便已有八十个城市加入“汉萨同盟”行列，使该商业及政治结盟体在十五世纪中叶以前一直在国际贸易方面处于较为优越的发展状态。此外，另外两个具有影响的同盟，即士瓦米同盟及莱茵同盟也在十四世纪八十年代以前在德国经济发展中起着重要作用，所以，这一历史阶段的财计组织构建情况，同英国、法国一样也依然以这些具有城市邦国性质的联盟为代表。

以汉萨联盟为代表，联盟中建立了自己的财政组织及金库，由主要结盟城市推举人才作为财政与金库组织的管理者。其中设财政长官一人，副财政长官若干人，由其分管海外贸易经营、财政预算、会计及金库出纳。每年产生会计报告由联盟委派专人审查，并进行公布。这些城市联盟的办公处所为“会馆”，会馆中分设各主管部门集中办公，并建立有自己的武装部队，故财政预算的编造既涉及到数十个结盟城市，又涉及到联盟本身的收支，这便使预算编制工作趋于复杂。鉴于预算关系到联盟的发展，故财政部门特委派大批专业人员进行这项工作，从预算名目的确定到收支的衔接，以及年度之间预算的调整及其对旧年预算执行结

果之分析，都有专门财政人员分工进行。德国封建制时代的这些著名的商业、政治同盟体的财计组织部门组建及其工作，也直接影响到资产阶级国家建立之后的财计组织部门的建设。

4. 意大利官厅的财计组织部门

在中世纪时代，意大利的政治、经济也一直处于分裂状态，直到十四、十五世纪，意大利依然未能形成一个由王权统一控制的国家。从经济发展方面考察，它的各个地区的商业、手工业发展极不平衡，一些工商业较为发达的城市主要分布在北部的伦巴底及中部的托斯坎尼，而且在此期间，意大利始终没有国内统一的市场，这一点是造成中世纪意大利全国性财计组织，以及直到封建社会末期全国性财计组织一直不健全的一个重要原因。

在中世纪的意大利，很值得注意的是它的北部及中部的那些商业、手工业发展较快的城市，从十二、十三世纪开始，那里的经济发展逐渐在地中海沿岸，在欧洲，及至在当时世界上造成了极为重要的影响。从财计组织建设方面讲，在十三至十五世纪意大利北方所形成的几个著名的城市共和国的财计组织建设方面已颇具代表性，它们在这方面，以及在簿记发展方面的历史贡献由中世纪一直影响到近代社会。如威尼斯共和国，在1297年便选举产生了称之为“大议会”的最高立法及监督机关，其行政权力则由议会中推选出来的称之为“元老院”的“小议会”来掌理，其政府首领为总督，受议会支配形成立法、监督及行政三权分立之组织格局。“小议会”下设财政监理官，掌城市共和国财政收支；设国库监理官掌国库出纳事宜；而设会计监理官具体掌握财政收支计算与检查，以及对国库财物入出的计算与检查，并最终对预算执行结果作出报告，听凭议会的审查。以上三者之间既有分工，又有合作；既相配合，又相互牵制。

另一城市共和国热那亚除在议会制方面与威尼斯共和国基本

一致之外，其市政厅在财政、会计组织部门建设及工作进行方面又另有它自己的特色。市政厅的财政工作在议会支配之下具体由市政厅财政长官（Massari）组织进行，其下通常设置两位财政记录官（Massari regionali）按“双人记帐制”进行记录工作，通过两帐定期勾稽，以达监督财政收支之目的。市政厅除会计记录官员设置外，也相应设置有国库出纳官及财政监督官。

直到1861年3月，意大利才建立了自己的王国，并于1870年9月统一了意大利，自此北方初步形成了全国性议会、政府组织及王国政府的财计组织部门。从集权出发，中央与地方形成了财计组织控制系统，实行中央对地方经济严格控制。从意大利资产阶级国家建立之后对财计组织制度与预算制度的确定来看，它在一定程度上受到意大利王国统一时期的影响，以往的财计组织格局成为它的创建基础^[176]。

5. 西班牙官厅的财计组织部门

在西班牙进入封建制时代之初，国家财政完全由皇室操纵，财政收入数额由皇帝规定，不区分国家财政与皇室财政，是实行典型的皇室财政独裁。公元1250年前后，市民阶层开始进入议会，与贵族、神职人员在一起商讨财政方面的问题，并开始设立财政部，主管国家财政。1285年西班牙议会在巴利维多举行会议，最后作出这样决定：凡是国王出巡，其伙食等项费用应列入预算，而随同国王出巡的官员如在各地收取财物，当如实向上申报，这是议会对皇室财政实行监督的开端。在财政部成立之后，议会还委派总会计官，由其既负责对预算收支执行情况的核算，而又监督国家预算的执行。此外，议会还批准设置审计官，对财计部门进行独立审计，并兼审皇室财政部分的帐目。如公元1307年，议会对皇室财政收入数额进行了调查，并审计了有关帐目及会计官所递交的会计报告。

十五世纪，西班牙经过斗争获得真正独立，建立了封建议会君主体制，并确立了议会的立法监督权力。凡总会计官及审计官一律由议会委派，并为议会负责。这时国家财政与皇室财政大体上已可以分开，国库出纳长官与皇室仓库出纳官员亦由议会批准委任，定期向议会报告帐目。公元1446年，议会通过对总会计官所呈递会计报告的检查，发现国王胡安二世开支失度，挥霍国家财物，议会根据检查结论指责了国王的浪费行为。1447年在总会计官编造预算之时，议会又提出削减国王开支的要求，并进一步加强对皇室财政的控制。这些表明议会通过立法实行监督已名符其实。

进入十六世纪后，议会对皇室财政的监督更加严格，明确作出规定国王及王室必须接受议会对其执行预算情况的检查。1523年，议会曾委托总会计官向国王卡洛一世揭示皇室财政中存在的问题，并列举事实指出国王在有些项目开支中突破了预算，造成了国家财物的浪费损失，请国王今后必须注意。国王面对这种严厉指责虽然十分恼火，但由于总会计官系代表议会行使权力，故对这一“犯上”行为也无可奈何。这些事实不仅进一步说明议会在财计管理中具有权威性作用，并在预算监督执行中能坚持以预算法案为依据，而且表明总会计官及审计官亦能通过立法监控在财计管理中发挥超然作用。

在十五世纪末地理大发现之后，西班牙开始对外进行殖民扩张，至十六世纪中叶它先后占领了海地、古巴、墨西哥、秘鲁与智利，其势力范围扩大到除巴西之外的整个中南美洲，成为十六世纪的世界强国。适应扩张之需要及为了加强贵族专制统治，在腓力二世统治时期（公元1556—1598年），国王亲自过问政事，增加与任免了一批地方官吏，其中并以财计官制作为调整之重点；

（1）“皇室财务总管”之增设^[177]。

1556年11月4日，腓力二世在给葡萄牙公主的一封信中讲：这一决定（设置皇室财务总管）“是在考虑到法国、英格兰及葡萄牙相继实行这一组织制度并已取得可喜成果才作出的。”^[178]具体分析当时设置“财务总管”的具体原因有两方面：其一，出于对国外筹措资金的集中进行管理的需要，其中又主要出于加强对外国银行存放款业务管理的需要；其二，为皇室筹措资金的需要，通过此职设置以解决皇室财政困难。鉴于此，腓力二世在给公主的信中还明确写到：设置皇室财务总管“这一措施对于我之重要是难以用语言表达出来的。”^[179]

（2）“主计长”之设置

设置“主计长”旨在牵制“皇室财务总管”，故国王在委任总管时明确作出决定：“皇室财务总管”在对重大经济问题作出决策之前，必须由主计长参与其事，意见一致后由二人共同签署文件，其决定方可生效。在分工理事方面，凡业务方面的记录由主计长处理，而具体会计事项的处理则由财务总管负责。主计长有权监督皇室财政收支处理的全过程，并有权对财务总管经管帐簿的真实可靠性进行公证。为了明确主计长的权力与责任，国王还以制度的方式作出了八项具体规定。这项制度的基本内容可参见本书第三讲。

“主计长”组织制度是腓力二世统治时期对以往总会计官、审计官组织制度的进一步发展，主计长集国家财政权力于一身，将财政、会计、出纳、库藏保管乃至审计统管起来，并以此监督皇室财政。这在十六世纪的西欧国家中既具有特殊性，也具有代表性。

6. 葡萄牙官厅的财计组织部门

葡萄牙同西班牙的立国经历大致相同，它直到十五世纪才真正取得独立地位，建立了封建议会君主制国家。议会控制着财计

组织部门，设立财政部为财计最高主管部门，而任命主计长为主管税务、会计、国库出纳之财政长官，伴随着对外进行殖民扩张及开展海外贸易，它先于西班牙王国设置了“财务总管”，并在主计长与“财务总管”之间形成牵制关系，其主导方面是主计长对财务总管的牵制，体现将国家财政与皇室财政分开之决心。

从审计组织建制方面讲，葡萄牙早在1389年便颁布了国家审计条例，并根据该条例建立了“审核所”（Casa Dos contos）^[180]，以审核所监督财计部门。至十五世纪，先后对审计条例进行两次修定，进一步明确审计部门应加强对财政部的监督。到十八世纪，审核所被撤销，财政开始集中于王室国库官手中，在此期间，则设总检查长审计王室国库部门。后来葡萄牙的“审计法院”便是在这一审计职掌的基础上建立的^[181]，它奠定了作为欧洲司法审计系列国家的实践基础。

综合以上六国财计组织建设情况来考察，正如美国会计史学家迈克尔·查特菲尔德教授所指出的：“中世纪的会计具有地方分权，并围绕若干专门机构集中的倾向。”^[182]在英国，“税务法庭”所编制的“总税册”完全依靠国库记录官及各州的会计官员所提供的资料汇合而成，而税务法庭又与议会的两院关系密切。当时，对国家财政的主管权放在下院，负预算执行之责，上院则以法律为依据，对总税册进行审查，其经济集权系通过立法来实现的。州一级的长官为国王负责征收赋税，将征纳钱粮解缴国库，并向上呈送报告，通过这些报告向税务法庭承担会计责任。这既是立法中的两级集权方式，也是欧洲国家在中世纪所形成的财计组织模式。

二、其他国家封建制时代官厅财计组织建设概况

（一）拜占廷帝国的财计组织部门

公元395年建立的拜占廷帝国横跨欧、亚、非三大洲，自西罗马帝国亡之后，它的存在将近一百年。拜占廷不仅保留着欧洲古典文化遗产及其经济制度，而且在历经封建制之后，它的自身又有许多发展，这些发展对于近代欧洲国家的经济制度、财计组织，以及文化都产生了一定影响。

在拜占廷帝国建立之初，它的行政体制划分为两大郡、七大州及六十个行省，逐级都设置有行政管理机构，各个部门都委任有专官理事，形成一个十分庞大的中央集权制帝国。当时，卖官鬻爵成风，逐级官员的委任都会产生贿赂，故财计组织混乱，经济腐败。这便是它奴隶制时代的基本情形。

自公元七世纪由奴隶制向封建制转化，最高统治者才开始注意调整国家行政组织及其中的财计组织。到伊苏里亚王朝统治时期（公元717—775年），经过调整之后的财计组织已初具规模。一设会计官掌全国会计核算及负责对国库收支的考核。二设国库管理官（Sakellarios）统掌国库财物，其下设国库出纳官（Sakellion）具体掌管财物发放。会计官与国库官在财政收支管理方面相互牵制，形成了以国库为中心的管理关系。

至马其顿王朝统治时期（公元867—1056年），封建经济得到进一步发展，财政收入数量增加，税收名目亦趋于繁杂，国库组织得到进一步加强。在这一历史时期，原来的国库管理官仅承担国库监督之责，不再经管财物保管及出纳。而设国库最高会计长官（Logothetes）既为帝国的最高会计长官，又是国库财物出纳的控制者。其下分设国库记录官、出纳官及记录员若干人，仍以国库为帝国财计的控制重点。税收、会计、出纳管理权的集中，以及对国库监督的加强，使库藏财物充裕，满足了帝国政府官员与军队的需求，这是拜占廷帝国得以长期存在的一个重要原因。

（二）俄罗斯帝国的财计组织部门

十五至十六世纪，俄罗斯由封建割据状态逐步达到统一，以莫斯科为中心的中央集权制国家开始形成。莫斯科以往的领主杜马（即贵族议会）转变为近臣会议，为国家最高决策机关。十五世纪末，“政厅”成为最早国家行政机构，由其管理中央各个部门政务，财政、会计部门由“政厅”委派专官掌理。地方长官规定由地方财政供养，地方财政、会计、出纳官员设置与中央保持一致，每年向中央上报税册及会计报告，接受中央审查。

1549年，伊凡四世推行政治、经济、司法及军事改革，并将改革成果以法律形式固定下来。改革中进一步明确了税收、会计、国库、出纳及经济监督官之间的分工配合及牵制关系，使中央集权统治得到巩固。至彼得一世（即彼得大帝）统治时期（公元1672—1725年），又进一步调整了以往的财计组织部门。彼得大帝曾于1697年秘密出国考察，了解西欧主要国家的政治、经济、文化及技术，以寻求在国内推行改革的依据。归国后他着手进行改革，“重新审定了核算组织，并为此颁发了许多不同的立法条文和规则，其中许多内容显然是以西欧（首先是从瑞典）引进的。”^[183]这些法令的立定“使会计核算具有很重要的地位，对于国家机构及官办工业来说，这些规定是必须执行的。”^[184]改革还确定了财政部为国家财计管理的最高机关，它掌握着全国的会计核算组织体系。国库是管理的重点，而对国库的考核“在会计核算体系中居中心地位。”^[185]所以，国库长官也是财计组织中的重要职掌之一。国库长官统领出纳及“书记”若干人，书记“是彼得一世以前对会计的通称，自1722年4月舰船制造厂管理局条例颁布之后，才始有“会计员”之称^[186]。当时规定，凡与国库有往来的“税务官”及到国库领用财物的部门，以及军队里的军需官，每月均须向会计部门提交财物收支报告表。国家各机关工作人员的工薪清册由该部门的“书记”主持进行编制，以作为

支取薪金的依据。凡各部门的其他支出都须持有“书记”签署的凭证，否则国库部门不予发放。此外，为加强对国库的管理，还专门设有“核算事务管理机构”^[187]，定期由该机构委派会计检查人员核查国库及各财政支出部门的帐簿。这种检查虽已具有国库审计的作用，但并非超然行使审计权力，其权威性还十分有限。这种隶属于财务行政部门的会计检查，对其后俄罗斯乃至苏联建立之后的审计组织建制有着直接影响，它使苏联所进行的“审计”一直具有一定的历史局限性。

彼得一世所推行的财计组织改革，使财计组织部门的地位得到提高，也使财计工作得到加强，既提高了对国库监督的力度，也扩大了财政收入，并最终达到了强化经济集权的目的。

第三节 印度与日本封建制时代的 财计组织设置概况

一、印度官厅的财计组织设置概况

公元四至七世纪是南亚次大陆封建社会形成与最终确立的时期，在此期间封建制生产关系已占据主导地位。印度笈多王朝（公元四至六世纪）虽然实现了在北印度的封建统治，但从中央集权方面讲却未能象以往孔雀王朝那样强而有力。从这个王朝的财计组织建设方面考察，尽管其表现形式大体类似于孔雀王朝，但中央财计组织对于地方的控制却处于松散状态，而地方的财计权却同整个行政权一致也保持着独立状态，这显然是中央经济集权的削弱。值得注意的是，这时在对城市的行政权控制中，已经出现了一种议会。这种议会由“城市自由机构的主席”、“商人行

会”的首席代表、文书长及一名工匠组合而成，其中商会的权势占有重要地位。

公元七世纪，进入戒日王朝统治时期，在此期间由于改进财计组织建设，强化经济监督的组织力度，并尤其注重对财务行政事务的管理，故中央集权在经济控制方面的成效已回复到孔雀王朝统治时代的水平。戒日王朝不仅定期或不定期委派专门官员出巡各地进行检查，而且有时由国王亲自到各地进行巡视监察。检查的重点一是税收征集，二是收入缴归国库数额，除审阅书面报告外，还要求由财计官作口头陈述。

在印度南方的封建制时代，朱罗王朝在公元十一至十二世纪之间已取得支配地位，并且在其对南方经济的治理之下，使以农业经济为主，以贩运性商业为辅的经济发展达到前所未有的阶段。这时国务行政与全国之财计管理授权由一个官吏集团支配，国王依靠这个集团控制王朝的财政与会计，以巩固自己的政治、经济统治。

朱罗王朝实行三级行政管理体制，在中央之下设置行省(Mandalam)，每省之下再设置若干个县(Valanadus)，由县管理若干个村落群，而村落的权力行使则归于村落会议，凡重大经济事项一律由村落会议决定。同时，每个村落还设置有主管机关事务的委员会，诸如“黄金委员会”、“公正监督委员会”等，这些委员会大都设置有公职“会计员”负责登记帐目，并定期向委员会主事者报告经济收支事项执行结果^[188]。直到十三世纪，潘地亚取代朱罗成为泰米尔国家的统治力量，其村落一级财计组织形式一直无多大变化。

从公元八世纪至十三世纪，在古代印度地区性的国家中，其封建制一直处在不断的演化之中。从十四世纪至十六世纪初，进入地区性封建王国的组合时期，至此印度的历史出现了极其复杂

的局面，产生了不同于同一时期世界上其他封建制国家的特点。如在此期间，“德里苏丹”（the Delhi Sultanate）的统治已横跨整个北印度，其地区性经济统治规模是前所未有的。这时，中央的财计管理权由宰相（Wazir）握持，“他监督征集岁入，检查帐目和管理开支”^{〔189〕}，并与军事首脑、内务大臣及法官形成管理王国的四大支柱。中央以下亦设置行省，置省督掌一省之事务，“省级行政管理是朝廷各行政部门的翻版。一个较小的行政单位是‘帕尔伽那’（Parganan）……每个‘帕尔伽那’都有自己的一群官员：总负责的行政官、记录估价官（会计长官）。”^{〔190〕}这样，在行政与财计官制方面从中央至地方形成一条边的组织建制模式，成为中央进行集权的组织工具。

从处于最基层的组织来考察，在“德里苏丹”统治时期，在村落一级配置“有三名主要官员：村长、会计员（Patuari）和登记员”（Chaudhuri）^{〔191〕}。由三人控制村落的财计，从税征、核计、财物上调入库到递交收支考核报告成为他们的主要责任。而这时城市则划分为若干个区，每区分设两名官员主管财务行政，他们在理财、税收方面为首席市政官负责。尽管作为外族入侵而形成的“德里苏丹”最终未能在全印度建立起一个统一的帝国，但它围绕着中央经济集权所建立起来的财计组织系统却同历史上的孔雀王朝统治时期一样对后世有着重要影响，其中尤其在基层财计组织建设方面有着重要的历史贡献。

二、日本官厅的财计组织设置概况

日本在推古天皇时期（公元592—628年）的圣德太子摄政期间（公元593—622年）统治开始发生转机，也正是这一历史时期在官厅财计组织建立方面开始出现新的局面。公元603年，圣德太子制定官位十二阶，在官阶立定中，从提高王权出发，相

应提高了财政、会计官员在官阶中的等级地位。圣德太子认为当时中国已是一个“法令备定”⁽¹⁹²⁾的国家,在这方面很值得日本学习,故他在位之时曾派遣留学生赴唐朝学习政治、经济、文化,以及有关国计方面的学问。这些留学生归国之后,带回了当时李唐王朝的律令及制度,以及许多文化典籍,这一举动为日本后来所进行了“大化革新”奠定了思想基础及提供了进行改制的依据。

公元645年6月,日本立孝德为天皇,此时由中大太子摄政,改号“大化”。大化二年(公元646年)正月,颁布革新诏书,公开倡导以中国隋唐之时的政治、经济组织制度作为推行革新的模式,史称“大化革新”。首先,在中央官制方面,仿效中国隋唐成规,以实现政治、经济集权为革新之目标。中央政府设太政官总理国家政务,操持财计大权。下设八省(部),实行分部建制,分官理事。八省之中主管财政、会计、国库事务之机关独立为一省,其下又按税务、会计、国库环节划分具体的责任人及主管机构,各具体部门之间既相配合而又相互牵制。其次,在地方组织机构设置方面,采用三级行政组织体制,即国(省)、郡、里(乡),前二级由中央政府任命行政长官,里长则由上级长官委派,一般由当地有势力的族长担任。地方的财计组织分工基本上与中央相一致,在组织格局上形成一条边的统治。通过革新,在政治、经济及文化方面都取得了显著成效,并产生了划时代之影响,它标志着日本国由奴隶制时代向封建制时代的演进。

公元676年(天武天皇四年)日本又进一步修改了官僚组织机构中的官位制度,从而使“大化革新”的成果进一步得到巩固。至公元八世纪末叶,日本在贵族、寺社领地的基础上形成了一个庄园,从此,这些庄园渐自成为在日本国占统治地位的经济结构,其封建经济基础也便由以往的土地国有班田制过渡到由

封建领主占有的庄园制。这种经济结构的变化虽然促使日本封建经济关系的进一步发展，然而，却也在一定程度上造成了地方豪强经济割据的局面，正因如此，中央集权在一定程度上被削弱，而中央派往地方上的财计官员行使职权也深受影响，不少地方的财计组织几乎沦为虚设。

在九世纪中叶以后的两百多年间，大贵族藤原氏独揽朝权，在此期间吏政腐败，财计陷于混乱。贪官污吏横行，封建统治出现危机。为了镇压百姓的反抗，在中央开始形成一种军事性质的集团，而且这种军事集团逐步演化下去，最终形成了以军事强权为特征的“武家政治”，这便是与天皇、朝廷并存的，代表着武士贵族专政的幕府统治。由于财计完全受到武士贵族的控制，故这个时期也是军政把持国家财政的时代。至德川幕府统治时期（公元1603—1868年），建立了日本历史上具有代表性的中央集权封建统治，此时，幕府在将军之下设“大老”一人，为非常任最高行政长官，又设“老中”及“若军寄”主管政务及其他方面事宜。以上三种重要官员合称之为“三役”。“三役”之下又设置“勘定”分管财计，具体掌理税收、会计及国库出纳。庆应三年（公元1867年）设置金谷出纳所，以该所总理国家财计，从金谷出纳所组织建制的基本格局及其分工理事方面考察，它是日本后来所建“大藏省”之前身。此外，在财计官员之外，也同时设置有进行经济监察方面的官员，以对财计形成牵制。

那时候，对隶属于幕府的一些小王国称之为“藩”，而一“藩”之长官不仅享有司法、军事权力，而且享有财政支配权力。这样，由幕府所握持的中央权力与地方藩主所拥有的权力的结合，便形成了日本历史学家所讲的“幕藩政治”体制。这一体制的确立及其演化，使“日本封建社会的发展达到了最高和最后的阶段。”^{〔193〕}到德川幕府统治的后期，随着封建残酷统治的加剧，

吏政日益趋于腐败，从中央到地方财计逐渐处于失控状态，封建统治存在的经济基础逐渐崩溃，因而封建政权也便处于摇摇欲坠的状态了。

第四节 封建制时代官厅财计组织 演进所说明的基本问题

在封建制确立之初，从封建王朝中央与地方所立定的财计组织基本框架中可以清楚地发现其与奴隶制时代的财计组织所存在的因袭关系，即使在它后来的发展中也依然是以以往的财计组织建设成就作为基础的。从官厅财计组织构建与发展的指导思想方面考察，这两种社会制度都始终围绕着实现经济集权这一基本目标去行动，并以维护其经济统治基础为着眼点。前文较为系统地阐述了官厅财计组织建设演进之历史过程，它的基本组织结构，在会计、出纳、税务，及经济监察等部门之间的分工与制约关系，以及不同国度在财计组织建设与改进中所体现出来的基本特点。并且，以上所述主要侧重介绍及研究财计组织演进中所体现出来的进步方面，而未充分揭示它作为封建统治者进行经济集权统治的工具及维护封建剥削制度的另一方面。这是在本节首先应当加以说明的一个问题。

财计组织体制之演进得益于国家经济之发展及与那些重视理财、倡导改革的官吏之推动，当然，它既服从于统治者的意志，也适应对国家财政、会计实施管理之要求。正是在这些主要因素的影响之下，产生了它在封建制时代的历史演进规律，并显示了一些值得后世人们重视的问题。

（一）封建中央集权制是确定以皇权或王权为核心，并达到

使其拥有至高无上权力的根本制度，也是维护封建政权统治之关键，实现与发展这种集权制度的基础则是握持经济权力，而要控制住从中央到地方的经济权，财计组织建设与发展完善则是落脚之点。进一步讲：

1. 实现皇帝专制的中央集权统治，其内容大体体现在三个方面，一为国务行政大权之集中，二为军事大权之集中，三为刑律与监察大权之集中，而三权之集中其根本点又在于决策权集中方面，即保障帝王统揽对三权的决策。为此，确立组织体制，立定国家组织架构，并使国家组织机构系统化便成为保障皇帝或王集权之关键。故中外封建统治者接过奴隶制时代国王的衣钵，延续及发展了这一集权专制统治思想。

2. 财政经济是立国之基础，操持财政经济大权也是树立皇权（王权）、稳固皇权（王权），达到中央集权目的之基础，故三权之集中控制当推财务行政大权集中为首要之举动，而国务行政权力支柱在于财政，而握持财政权力的依托则在于会计，故实现中央集权之关键又在于经济集权方面。经济集权又必须依靠经济组织建设方面的保障，其中财政与会计组织建设又是最基本的方面，一方面它必须由最高统治者在中央确立它的组织地位，确定它的最高长官，明确财计最高长官的权力与责任，并通过在其间构建牵制关系达到控制财计大权之目的，而另一方面又须以中央财计组织为龙头，将其组织按行政体制由中央逐级下伸到基层，力求形成一条边的财计组织系统，以实现经济集权所必须的组织系统控制。上述可见，中外封建统治者总是精心策划中央一级的宰相或总理组织制度，并极其审慎地物色宰相或国务总理的人选，或采取独任型，或采用群任型，或者取用兼任型，均无不从实现经济集权控制方面加以考虑。

3. 在国务行政之中，财政与会计密切相关联，其间税务、

会计、出纳（国库）为关联关系中的重要环节，凡理财便集中体现在这三个环节或曰三个具体组织部门（组织系统）的工作之中。历史事实会告诉人们，理财以安江山，取财以养官吏，生财以筹军饷，余财而兴工程，而要贯彻“量入为出”财计之制，控制财源流失，防范经济犯罪，便自然而然要充分发挥会计、出纳组织的计算、检核及监督作用。这便是古代理财家把国计看作安邦定国之大策的基本原因。

4. 就财政、会计与审计、经济监察关系而言，财政乃立国之本，计政则为立国之基，而审计与经济监察则是实现经济集权之保障。凡欲明确财政收支关系，实现“量入为出”目标须依靠于预算；要保持国库充裕，使国用不匮其工作在于税务；保障财物收支有制，控制税征与国库出纳环节，具体落实“量入为出”之预算收支平衡则在于会计；而对包括税征、会计、出纳等环节的总体控制则在于发挥审计及经济监察组织之作用。

5. 历史事实表明，封建经济越发展，财税收支关系越复杂，统治者对经济集权的要求越强烈，越注重，而财计组织部门的设置及部门与职掌间的分工，便越来越趋于细密，部门之间，经济环节之间，不同职掌之间的牵制关系的构建也便越严密。这一点可以讲从中外各国封建王朝的财计组织建制中无一例外。

封建主义的中央集权是实现帝王一人的至上、至大、至尊的专制统治，帝王通过法定性的组织建制把最高行政权、最高军事权及最高监察权得心应手操持于手中，经济权力是要害，而财计组织建设是操持经济大权之要害。历史表明，会计乱、审计乱，国家财政必然乱；财计乱，官吏失控，吏政便必然腐败，经济犯罪便会动摇统治的根基；而经济根基发生动摇，将会造成军心思动、民心混乱，最终必将导致一代封建王朝的衰亡。历史亦表明，治天下者必治财计，治财计则天下必得治；得财计者必然得

天下，而失财计者必然失天下。这也正如杨时展教授所揭示历史规律：“天下未乱计先乱，天下欲治计后治。”^{〔194〕}

（二）封建制时代财计组织部门演进过程中所形成的分工与协同关系，在很大程度上取决于贯彻执行“量入为出”财政基本管理原则的需要。封建经济越是向前发展，赋税收入与费用开支名目越繁杂，统治者对贯彻执“量入为出”之制便越重视，财计组织关系也便相应得到改进。

封建社会处于自然经济发展阶段，国家财政收入主要来源于农业，商业、手工业等收入则处于次要地位，故在财政收入有限的情况下，客观上决定国家必然要以“量入为出”作为预算财政收支，保持收支基本平衡的基本方针。在财税、会计、国库出纳、审计，以及经济监察组织构建中，通常要从不同的方位考虑贯彻执行这一方针的问题，在这些职能部门或管理环节的实际运作过程中，体现既分工负责而又协同配合之关系，既各自履行岗位责任而又相互牵制，既有各自的自检自查而又有居高临下的来自外部的经济监控，从而保障“量入为出”之制之贯彻。凡人户普查登统，山川田土测算，户籍计帐之编造为财计组织工作之起点；凡赋税之征纳，钱粮调运之集中，为财计工作的中间组织环节；凡国库财物储备之分工，各专库验收、盘点之收纳，及至对口进行财物发放，则是贯彻“量入为出”之制的关键环节；而自下而上逐级按环节进行帐目记录，以户籍计帐为依据进行考核与检查，并监督每一收支环节，定期递交会计报告，直至中央财计部门组织统一考核，此乃贯彻“量入为出”之制之落脚点；审计与经济监察控制则是贯彻“量入为出”之制，防漏补缺之保障。

（三）国库组织系统是封建制时代官厅财计组织系统中的重要分支系统，这一分支系统是体现以储备制国用的思想及进行专库管理之组织保障。

国库储备既是实现经济集权的具体体现，又是贯彻“量入为出”财政方针，达到收支平衡而略有节余，以防天灾人祸不测之物资保障之基地。因而，国库组织系统是奴隶制时代及封建制时代在财计组织建设中尤其为统治者重视的一个分支组织系统，国库官一开始便处在十分重要的位置之上，在财计组织演进过程中其权力一直在扩张，其地位亦越来越显要，以至后来演进为财政总长。

在赋税征收以实物为主的情况下，通常则按照所收纳实物的贵重程度作为分设专库之依据，并实行分设官吏管理与对口收支的办法，而分专库所进行的独立核计、考核便成为会计与出纳工作相结合的一个重要方面。其后，伴随着商业的发展，实物形态的货币铸造与使用便成为官厅财计管理工作的一个重要方面，税征之中既涉及到农产品实物，也涉及到实物形态的货币，这样，现金出纳组织便渐自与实物出纳组织区别开来，国库组织建设进入到一个新的阶段。至封建社会末期，伴随着资本主义经济关系的萌芽与其对社会经济发展所产生的深刻影响，在财政收支中货币所占比重越来越大，金库的组织地位相应日益提高，围绕对金库的管理，在会计、出纳、保管组织方面亦渐自形成为一个相对独立的分支系统，从而为近代国家的金库组织制度的建设与发展奠定了基础。

同时，在封建制时代，统治者为控制经济对在手工业生产及贩运性商业之间所建立的经济关系进行了一定程度的干预，如在中国对生产、交换品种的控制主要集中在盐、铁、茶、酒方面，为此，服从对这些生产品种的专卖控制，也相应形成了专控组织、专仓储备及确定了专门的核算。故这种情况也在一定程度上推动了封建官厅财计组织的发展。

（四）在封建制时代，官厅财计组织建设与发展中的一个历

史性的进步——在划分国家财政与皇室财政的同时，分别设置国家财计组织与皇室财计组织两大系统，实行两大财计组织系统的分管、分算之制。

国家是国与家对立而又统一的产物，国计以社会经济为纲，家计则以家庭收支筹划为纲，故二者不可混同。这一认识在进入封建制时代后逐步明确起来，并在财计组建设方而得以体现，这是较之奴隶制时代官厅财计组织建设的一个明显进步，而在这方面中国又是一个典型代表。中世纪的西欧国家在这方面不仅行动为晚，且经历曲折，不少国家还曾经多次出现过反复，而中国自秦汉以来便已在财计组织建设方面明确了这一体制，此后并逐步稳定下来。

1. 国家财政与皇室财政分立，并在财计组织建设方面自成系统，既有利于对国家财政的管理，集中对财政收支进行安排与控制，又有利于加强对中央及地方官吏的管理，在一定程度上防止财计发生混乱，防范吏政腐败。

2. 保持国家财计管理的独立性，既有利于贯彻“量入为出”的财政方针，又有利于财计组织部门在工作中具有权威作用。

3. 实行分管、分算之组织体制，既可在一定程度上抑制皇室开支，避免国家财政危机，又可倡导节俭，维护皇帝的统治。

总而言之，封建社会官厅的这一财计组织建制直接影响到近代国家财计组织部门的建设。

（五）中国封建制时代官厅财计组织建设与中世纪时代西欧一些国家的财计组织建制异同之处之比较。

1. 在财计组织体制建立目标选择方面的一致性。无论是中国历代王朝所建立的封建帝王专制统治，还是西欧中世纪时代英、法诸国所实行的君主制或议会君主制，其财计组织建设所确定的工作目标均在于实现帝王的经济集权及维护封建地主阶级的

经济专制统治。就中国的情形而言，在李唐王朝统治以前，皇帝所代表的主要是士族地主的特权及利益，而在北宋以后其所代表的又主要是官僚地主的特权与利益。而就西欧的封建君主制而言，他们所代表的主要是贵族、僧侣及大庄园主的特权及利益。可见，从本质上考察两者是完全一致的。

2. 在官厅财计组织构建层次及其对其中重要机关、职掌设置方面的一致性。一是在国务行政组织系统构建之中一致把“财政部”的设置作为重点，并在此基础上构建所属官衙及配备财计官员；二是在财政组织系统中，至上而下逐级次确定了会计部门及其官员的重要地位，并通过它系统收集、反映财税与按财政项目支出的信息，并对各级行政单位的财政收支进行监控，为最高统治者负责；三是注重国库组织建设，重视国库长官的委派，并以国库作为审计及进行经济监察之重点。最后，财计组织自上而下形成逐级次的反映、监督系统，并最终造就了封建官僚式的财计组织格局，这类组织其弊病相同，对后世所产生的影响也大体一致。

3. 在西欧一些国家封建政治、经济演进过程中以议会君主制取代以往的君主专制体制是一个明显的进步，不仅因为这种议会组织形式及其所拥有的权力在一定程度上对封建君主的权力具有制约作用，而且这种制约作用集中体现为对财政收支方面的制约，并且从这种制约关系中显示出一种逆君主专制统治而行的精神与行动，相对而言它成为与君主专制权力相对立的一种力量。这种情形不仅直接影响到当时的财计组织部门的构建及其财计主管官员责任的变化，而且直接影响到资本主义制度下议会监督制度的确立及会计、审计组织地位、作用乃至责任关系的变化。然而，在中国，封建帝王的至高无上的专制统治既先于西欧封建君主专制而形成及发展，而又一贯二千余年在高度集权形式下保持

下来，它的延续之期不仅在西欧议会君主制形成、发展很久以后，而且到资本主义制度确立之后。具体讲直到十九世末康梁变法提及建立立宪改体，至二十世初大清帝国直隶总督兼北洋大臣袁世凯奏请实行所谓“立宪政体”^{〔195〕}，在中国议会制依然是一种不切实际的幻想。在封建制时代，中西在政治经济体制方面存在的这一差别，不仅影响到中国近代社会政治、经济制度落后于西方，而且也造成了中国近代财计组织建设及财务会计的发展远远落后于西方。

4. 自城市在中世纪时代的西欧兴起之后，手工业行会及商业公会便随之产生，并逐步形成城市的工商业势力与庄园封建主统治相对立的局面。由于西欧的那些最早兴起的城市渐自成为工商业发展的中心，并且由于那里的资本主义经济关系的萌芽，使其成为独立于封建领主控制之外的所谓“自由城市”，因而从这些“自由城市”中所逐步产生的一批“自由居民”，很快便成为进一步推动新经济发展的重要力量。同时，那时候“每一个城市都各自成为一个经济单位，各自有其自治的行政和司法机构……，各自铸造自己的货币、各自规定自用的度量衡。”^{〔196〕}使城市经济与庄园经济对立而存在，形成了截然不同的两大经济发展中心，后者依旧显示出自然经济所固有的特征，这与中国封建制时代的城乡经济发展相同。然而，前者却充分显示出商品货币经济的萌芽形态，并已孕育着资本主义性质的生产及商品交换的种子，在经济发展方式上与庄园经济形成鲜明比照。这也便是“从中世纪的农奴中产生了初期城市的自由居民，从这个城民等级中发展出最初的资产阶级分子。”^{〔197〕}所以，自然而然，中世纪的欧洲城市的财计组织与城市经济形态演进相适应，它展现出与庄园经济之下的财计组织不同的、新的形态。如佛罗伦萨金融业的财计组织设置、威尼斯商业中的财计组织设置，以及热那亚市政厅

的财计组织设置，既朝着专业化、系统化的方向发展，也注重将财计组织向科学化的方向推进。这种历史性进步无论对其后资产阶级政府的财计组织构建，还是对公司组织形式产生以后的财计组织构建均有着直接而深远的影响。由于在中国的封建制时代，城市一直是封建主的大本营，在城市更多的是严酷的封建专制统治，因此，这种城市与西欧中世纪的城市恰恰相反，它既没有为新经济因素的出现创造一些基本的条件，在财计组织建设方面体现相应的进步，相反它反倒成为稳固封建专制统治的基地，所以应当看到这一点正是中国近代财计组织建设落后于西方的又一重要原因。

5. 在封建制时代，在官厅审计组织建设方面，中国为与西欧国家也呈现出不同的历史发展前景。

其一，伴随着封建经济的发展及国家财政经济关系的复杂化，两者都逐步认识到强化审计组织建制的必要性，并在财计组织体制确定过程中同时确定了审计组织的地位。

其二，中国的比部组织制度已具有明确的司法监督性质，这种审计组织隶属关系确定所体现出来的思想及其独立行使审计工作权力的实践，较之西方国家要早，并在历史上具有重要影响。问题则在于在封建专制组织体制的束缚下，中国审计组织的独立性、权威性及行使审计权力的司法性不仅未能取得进展，反而或是组织建制摇摆不定，或是权力被削弱处于有其名无其实的组织状态。而西欧国家在进入到议会君主制阶段之后，在议会立法与审计组织依法执行之间逐步明确了责任关系，这使得西欧国家在审计组织建制方面出现了后来者居上的局面。如以英国为代表通过“威士敏斯特制”使审计组织具有立法监督性质，并自此奠定了近世审计立法监督组织体制的基础；再如以法国与西班牙等为代表，在议会君主制下，经过逐步演化，使审计组织具有司法监

督性质，从而为近世审计司法监督组织体制的确定与发展奠定了基础。

其三，西欧诸国视审计与经济监察为一体，在两者之间未曾出现过分立之情形，而在中国封建制时代，两者在经历了合二为一的御史监察组织制度以后，逐渐将审计与经济监察组织分立开来，继而又通过一定历史阶段的反复，最终又分别确立了审计组织制度与经济监察组织制度，并一直影响于后世，形成为中国财计组织建制中的一大特色。

总言之，历经奴隶制与封建制时代，在官厅组织建设方面，文明古国做出了重要贡献，它们一度处于先进地位，对近世经济发达国家产生过重要影响。在封建制时代，中国官厅财计组织建设的成就更为突出，它是封建帝王通过强化财计组织的系统建设达到实现经济集权的一个成功范例。然而，在封建社会末期，由于东西方政治组织体制方面的变化对财计组织建设产生了不同的影响，东方国家的财计组织模式渐自出现滞后的态势，而西欧国家的财计组织建设却先后出现了新的局面，以至它们在其财计组织建设方面的历史成就直接影响到近代国家，在承前启后，继往开来方面产生了重要作用。这是在研究封建制时代官厅财计组织建设演进态势时必须正视的一个问题。

第五章 近代与现代政府财计 职能部门的产生与发展

在对世界近代史研究方面，不少学者将世界近代史的开端确定在十五世纪末叶，为便于研究，本书系以 1640 年英国资产阶级革命开始作为世界近代史的开端，而为系统研究中华人民共和国建立之前世界各主要资本主义国家，以及其他国家财政、会计组织部门发展情况，又把世界近代史的结束时期确定在 1949 年。同时，对于现代国家政府财政、会计职能部门的演进情况一直论及至今。

第一节 综 述

从根本上讲，国家的阶级本质决定着国家的职能及活动的基本方向，而从国体上讲，它却主要是指：“社会各阶级在国家中的地位”^{〔198〕}。论及一个国家的政治制度，学者们认为这种制度是指为实现本阶级的专政而采取的统治方式、方法之总和，其中仅就统治方式而言，其基本内容又当包括国家的管理形式及结构形式，以及政党制度、选举制度、官吏制度与决策体制等。最后，从经济基础论方面讲，进入资本主义社会之后，资产阶级及其学者在历史研究的基础上进一步认识到财计组织建设和确定国家政体中的重要地位，以及它在国家经济管理中的重要作用。

资产阶级国家的政体类别主要有君主立宪制及共和制两种,就总统、议会与政府这三者之间的关系而言,资产阶级国家的共和体制又可区分为议会共和制与总统共和制两类。诸如十七世纪资产阶级革命后的英国,1868年“明治维新”以后的日本等,其政体均属于君主立宪制,而一般认为法兰西第四共和国(1946—1958年)是议会共和制的典型,美国则是实行总统共和制的典型。当然,有一些国家的政体在历史上曾处在变化之中,这些变化之中的国家有的又成为半总统制的共和政体,而像瑞士的政体所实行的则是一种“委员制”,它既非议会制,又非总统制。然而,事实上无论归属于上述政治体制中的哪一种,其间又经历着怎样的变化,而它们在构建本国政府的财计组织方面,以及在授予这类组织的权力与规定其责任方面都基本上是一致的。

如前述及,资产阶级国家财计组织构建,最初在许多方面体现出历史的继承性,它们是在封建制时代或者更准确地讲是在封建制国家末期所构建财计组织的基础上,构建了体现资产阶级经济利益及具有资产阶级政治经济特色的财政、会计及审计组织,而后又在产业革命及工业社会到来之后,又进一步经过改革,不断加强和改进财政、会计乃至审计组织的建设,并最终将这类组织的功能作用及其管理水平确定在一定高度。至二十世纪三十年代,在经历了一场震撼资本主义世界的经济危机之后,世界上主要资本主义国家的统治者及学者又在对新经济形势分析、研究的基础上,并面对历史性问题进行反思,最终再次对财政、会计组织、审计组织、金融组织进行改革,以及相应进行有关法制建设,从而把财计组织建设与财计法制建设有机结合在一起,将权、责、利有机统一起来,最终把政府的财计组织建设推进到一个新的历史阶段。

国家的行政事务管理,经纬万端,千头万绪,宏观及微观已

各成格局。同时，上至中央，下至各地，经济之流动及其组织前所未有地依赖于财计管理工作。市场经济越发展，商品交换、货币流通越复杂，政府在财计宏观调控与微观控制方面的使命越紧迫。国会与政府既须考虑政府机关的财计组织构建问题，又须考虑到在市场经济中发挥作用的千百万公司的财务、会计组织构建问题。学者们则从宏观与微观经济相关联的方位重新研究经济牵制关系在相关部门之间构建的问题。

围绕着政府财计监督组织构建问题的研究，世界上形成了两大基本派别，并造成了两种不同的影响：

一、德国经济学者瓦古那（Wagner）之分类

瓦古那将财计监督组织分为四大类^[199]：

（一）金库监督。涉及到现金出纳、保管组织部门之设置，或为国库，或称之为公库，或以中央银行作为控制现金出纳之管理机关，而将对非现金财物的管理置于公库组织管辖之下。这一组织系统对国会与政府负有财物收受、保管及出纳监督之责。

（二）“计算监督”。涉及会计组织部门之设置。通过逐级设置会计部门，并形成会计监督系统，监督各级政府财计。一是计算，自下而上提供会计信息，以供政府检查国家预算执行情况及其合理性、合法性；二是考核、监督各级官吏，行使会计监督权，承担国会与政府交付的会计责任。

（三）“行政监督”。涉及国家财政部门之设置，既通过财政部门编制国家预算，行使监督国家预算执行情况之权，而又通过财政部签发财政收支命令控制国家财物的收受与出纳，并以收支命令作为进行会计考核之依据。财政部须通过监督保证国家预算的合理、合法执行，最终保证国家预算收支的实现，承担国会与政府所交付的财政管理之责。

(四)“国家监督”。涉及政府审计组织部门设置问题,既通过处于独立、公正地位的政府审计部门全面监督中央与地方各种国家机关官吏的经济行为,又监督包括财政、会计、出纳在内的机关。如依据相关法令、制度监督国家预算执行过程及其结果,以及监督预算执行的合理性、及时性。政府审计部门承担国会与政府的国家审计责任。

上述四方面既从确定各自工作重点与进行监督分工出发,侧重监控国家经济中的某一个方面,而又彼此协同配合形成科学的国家经济监控体系。其间又形成了相互制约的关系,并且审计监控处于居高临下之地位,从而使对国家财政经济之监控处于积极的有效状态。瓦古那在四者之间明确了对立统一之监控关系,为近代国家构建与改革财计组织部门提供了理论依据。

二、法国经济学者阿利克斯(Allix)之分类

阿利克斯所主张的政府财计及审计组织设置及其分类,系以监督机关的性质为标准的,依此,它将对政府财计的监督形式确定为如下三种:

(一)立法性之财计监督。立法性监督之关键集中体现在二点:其一,国会所颁定之法规为进行国家财计决策,支配政府财计行为之准则及依据,法制当制约人治。其二,国家之总预算议决权集中于国会,对决策之审议由国会授权审计机关进行。

(二)行政性之财计监督。凡财务行政中重大事项决策,财政收支命令之签发,对各级政府帐目之计算与考核,以及决算报告之汇总、编报与呈送,集中由财政、会计部门进行,这种财计监督具体又有三种管理方式:一为省级财政分立制,设置省级财计机关加以管理;二为中央统一监督制,凡地方财政集中由中央财政管理之;三为中央财政与地方财政兼行兼管之制,既注重于

中央财计对全国财计的统一管理，又注重调动地方财计管理的积极性，使二者相配合，保持中央财计监控与地方财计监控的一致性。

（三）司法性之财计监督。设置在组织关系上隶属于司法部门，在执法方面为国会负责的独立政府审计机关，由其对国家财计实行全面监控，这种审计机关所行使的权力便具有司法监督之性质。一则，依法审计国家预算执行过程及其结果，以认定或解除官吏之受托责任；二则，拥有经济司法权力，对有关经济案件有权进行审理与判决。这种政府审计机关具有很强的独立性与很大的权威性。

阿利克斯之分类对于政府审计机关的设立具有重要影响，近代国家视环境及条件而定，进行审计组织建制选择，形成了三种不同性质的政府审计组织体制，一般以选择立法性质的审计组织体制居多，以选择司法性质的审计组织体制权威作用为强，而以选择行政监督性质的审计组织体制弊病较多。

第二节 近代、现代主要国家政府 财计组织建设状况

本节所选择研究的国家，一是从组织类型方面加以考虑，二是考虑到代表性的问题，最后是从这些国家在近代、现代财计组织、审计组织建设方面的历史贡献加以衡量而作出研究选择的。

一、英国政府的财计组织

在十六世纪初期，英国还是一个较小的封建制国家，领土范围仅包括英格兰、威尔士，以及邻近一些小岛屿，人口也尚不

足五百万。然而，早在十四世纪末，资本主义经济关系却已在英国产生，至十六世纪三十年代，并已有了初步的发展。其后，通过1640年开始的资产阶级革命，以及1688年的政变，以及《权利法案》、《王位继承法》之类文献的颁布，最终确立了君主立宪制政体，建立了资产阶级与土地贵族的联合专政。也正是从这个时候起，英国政府的组织机构在原有的基础之上，通过革新开始发生明显的转变，其中财计组织部门在变革之中也发生了深刻变化，使英国政府的财计组织建设步入到一个新的历史时期。

（一）近代英国政府的财计组织建设

1. 财政与会计组织

十八世纪前半叶，英国的内阁制已在政府以往的最高咨议机关的基础上形成了，之所以把这个最高的机关称之为“内阁”，是因为最初组成这一机关的政府主要部门的官员通常聚集在一间小小密室中开会而得名的。自1717年（汉诺威王朝乔治一世统治期间）内阁会议已由一位大臣主持，并开创了英王不得出席内阁会议的先例，自此，也便形成了由首席大臣主持召开的内阁会议制度。内阁成员由国会推举产生，由其对国会负全面责任。英国在沃尔波执政（1721—1742年）以后，内阁制无论是从组织形式上，还是在明确内阁成员各自行政责任方面均已确立，从此，英国的议会制与内阁制都成为其他资产阶级国家所仿效之典型。

“内阁的主要职掌是协调和指导政府各部门的活动，从而制订出一种始终一贯的政策”^[200]。而在多种政策之中，财计政策却是处理行政事务的方针政策中之重要的一种，故内阁颇为注重财政部之设置，事实上财政部既是“各部门中最重要的一部，也是最突出表现英国政府优越性的一部”^[201]。从财政部在国务院中所处地位方面讲，国务院中的行政事务工作基本上以它作为中

心，并对国务院其它职能部门实行居高临下之财政监督。从权责关系方面讲，它具有国会交付的财政支配权力及其责任。同时，财政部门的政务官通常还在下议院中拥有议席，在下议院对国家经济事项议决中，其发言具有一定影响作用。

从1509年英王亨利八世即位到1714年以前，系由首席财政大臣掌握财政部的实际权力，但到1714年以后，财政部的实权便一直掌握在财政委员会手中，凡重大财政事务由该委员会进行集体决策。其后，随着资产阶级政治经济体制的改革，财政委员会渐自有其名而无其实权，其权力复又集中到财政大臣手中。在1827年以后，除对非常特别事务处理之外，财政委员会再未举行过会议。在相当长的历史时期内，一般由首相兼任财政大臣，其下设副财政大臣三名，以及由议员之中推举出来的政务次长一人，作为财政大臣之高级助理。此外，另设常务次长（Permanent Secretary）一人，作为综理部务之高级长官；设财政部国会秘书（Parliamentary Secretary）一人，作为国会与财政部的联系人。可见，在此阶段英国财政部组织地位显要，领导官员阵容亦颇为强大。

按照规定，英国每年四月由财政大臣代表财政部在国会会议上发布国家预算计划，宣布各种税目之税率，以及报告上一年度预算收支执行情况等。财政大臣在国会上所发布及报告的内容，成为新年度举国上下关注之要闻。值得注意的是，自1688年英国资产阶级革命成功之后，便改变了以往把税收交给国王，由国王支配使用的惯例，而改由财政部按照预算加以支配，此时并确定与采用了较为科学的拨款手续程序，以更好贯彻国会的收支决议。1787年，威廉·庇从简化手续程序出发，建立了国库金制度，其将一切收入汇集于英格兰与爱尔兰两家银行，并通过设置交付署进行统收统支，从而实现了财政收支的统一管理，其成

效受到国会的赞许。以后,这一制度通过不断改进,越来越完善,故它一直持续使用至今。这种制度的历史性进步在于,通过它明确地将国家财政与皇室财政严格划分开来,并将中央财政与地方财政之间所发生的会计支拨关系正常化。

以执行国家预算收支计划为转移,英国政府又进一步构建了财政部之内的组织部门。在财务次长之下设置三个司(Department),每司分设司长(Controller)一人,掌管若干个科(Division)。科一级设置因财政事务之变化,或增或减,先后经历过多次变化。从组织形式上讲,近代英国政府财计机构的组织层次,依然是采用科室组织制度之格局。财政部下设三司,一是财务司(Finance department),为首席司级单位,其基本职能:①组织预算编制;②主管岁入;③对国债实行管制;④制定货币流通法案;⑤确定各种基金;⑥处理国外汇兑问题;⑦处理重大财务行政事项;⑧掌握会计与审计工作等。二是供应事务司,负责管理公共支出事项。三是人事司,主管人事组织问题。

英国自1927年8月将财务司与供应事务司合并,成立财务与供应事务司,其下所分科室不变。但自此却在科下增设股一级,形成多层次的组织系统。在财政部的最基层组织三股之中,首席一股确定为会计股(Accounting branch),由其主管会计工作,定期向库管审计长递交会计报告,作为国会与审计部门审查财政之依据。

自英国资产阶级政府建立,会计部门的地位在财政部内逐步得到提高,其具体表现为:

(1) 会计部门已能直接参与预算编制,并在编制中充分体现会计信息的作用;

(2) 在各部门、各地区预算执行过程中,会计部门具有具体的监督执行作用;

(3) 财政部门注重会计部门的工作成效，并注意加强对其工作的领导，因为财政部向国会及审计部门递交的会计报告在很大程度上取决于会计部门的工作质量，国会对财政部工作的了解系以会计报告作为重要之依据。

英国的史实还让人们认识到，政府会计是国家财政得以处于良好状态之基础工作，它的计算与管理深切关系到国家的财政状况乃至整个市场经济的繁荣发展，加之英国在产业革命后经济关系日益趋于复杂化，政府中的会计工作难度日益增大，故会计部门的工作一直处在不断改进之中，其成效颇为显著，这也是它越来越受到重视的一个基本原因。尤其是二战期间，英国人为取得战争胜利，不断加强对经济的严格控制，这时财政部在执行政府经济改革中的协调职能作用日益突出，因而会计信息质量进一步受到重视，会计组织部门也因此得到加强。

2. 审计组织

在英国资产阶级革命及其产业革命后，在注重加强财政、会计组织设置的同时，也相应加强了审计组织的建设。1785年，英国建立了“审计委员会”(Board of Audit)，由其承担国库预付金专门审计之责任。1797年又将土地税纳入该委员会审计范围之列，由此进一步扩大了审计的权限。不过，在此期间审计委员会的组织地位尚未独立于财务行政部门之外，其审计报告亦勿需向国会呈送，而仅由政府内部加以处理。

英国审计机关取得独立之地位，并为国会负责，行使立法审计监督之权则始于十九世纪上半叶。1834年，英国公布修正之后的审计法令及其相关制度，并设立了审计院长(Comptroller of the Exchequer 亦译为国库监理长官)一职，由其负国库专门审计监督之责任。按照新颁法令规定，凡财政部动用国库之款项，必须事先经过审计部门批准，否则便不得动支。同时，为使审计

院长在国库审计方面具有权威性，法令中明确了审计院长为终身官吏，在任职期间，非经国会两院议决不得免去其职位。审计部门独立地位之取得，审计权威力度之提高，在国库管理方面产生了重要作用。

1861年，英国又明确于众议院之内建立一常设委员会（A Standing Committee），由其专门负责审查政府各部门的决算报告，并将审计结果以书面方式呈送国会。不久该委员会便更名为“决算审查委员会”。1866年是英国审计组织制度建设发生重要转折的一年，是年英国国会颁布了《国库及审计院条例》（The Exchequer and Audit Department）^{〔202〕}，其中明确规定审计院长为国会负审计之责，有权审查政府各部门的一切收支帐目及会计报告，并须向国会提交揭示性审计报告。1867年，根据上述条例正式建立了“国库审计院”，该院保持独立审计之地位。国库审计院下设秘书厅长（Directors）、副厅长（Deputy Directors）、审计（Auditor），以及审计工作人员若干人，形成为独立的审计组织系统。

按规定，审计院长一职应由首相在国会中提名，国会通过之后，再由英王任命。1921年又进一步修定了《国库及审计院条例》，条例扩大了审计院长的职权范围，明确作出规定，凡会计事项非经审计而不得解除责任人之责任，这是该条例从始至终体现的精神。

从本质上讲，审计机关及其长官为国会负责，以国会颁布的法规作为审计之依据，突出体现了英国审计的立法监督性质。从国会立法与执法宗旨方面考察，国会是纳税人的代表，国会成员的工作体现为公民负责，它对于政府的监督集中体现在以下两方面：

（1）凡国家的一切收入，均归纳税人所有，国会通过立法集

中体现这一精神，并通过执法监督其实现。

(2) 凡国家的一切开支，均须通过纳税人批准，政府财计部门不得违反这一准则。为此，国会亦将对支出的监督权交由国家审计部门进行，由审计部门为国会负责。

英国之所以能在中世纪时代所形成的“威士敏斯特制”的基础上，建立了近代审计发展史上独树一帜的立法监督审计组织模式，除国会立法与审计组织建设协调一致这一基本原因外，另外一个重要原因便在于众议院中“决算审查委员会”的设置。每年英国国会举行会议时，由各党在议员中推举博学多才并具有丰富实际经验者组成十五人委员会。凡委员会举行会议，审计与财政部门最高长官可委派一位官员列席。委员会以审查审计院长所递交的决算审计报告为主要任务，其审查不仅详细而且十分严格。同时，对于审查结果除经认真讨论，针对负责人作出处理意见外，还尤其注重落实，力求体现委员会的审查成效。故“决算审查委员会”的工作成为贯彻执行立法监督审计精神的落脚之点。

上述可见，英国内阁制的确立，成为政府财计组织改革的保障，并进一步明确及提高了财计组织的实际地位，使其成为国家经济管理的重要力量；而财计组织的改革又开始把组织建设中的系统化与科学化结合起来，在财政、税征、国库、会计乃至审计之间形成协调一致的管理关系；在国会立法与委托国家审计机关审计，以及在国会对审计结果的复议、复审方面，集中体现了立法监督组织体制建设之精神，这是英国在近世国家审计组织建设方面的一大贡献，它所形成的独立的审计组织模式，在世界上独树一帜。

(二) 1949 年以来英国政府的财计组织

随着信息经济的迅速发展及国家经济集团化、世界经济一体

化的发展态势日益显著，世界上经济发达国家都在认真考虑对国家财政、会计组织的调整问题，以便适应国家宏观经济调控及国家经济走向国际化的要求。

至现代社会，英国的财计组织体制大体包括四个基本方面，即：中央政府预算、预算外专用基金、地方政府财政，以及国有公司财务。为实现对以上四方面的控制，针对各个方面的具体情况，英国政府都相应对财计组织进行了变革与调整。以下扼要介绍中央一级财计组织的变化。

1949年后，亦由首席财政大臣（通常亦由首相兼任）为国家财政最高负责人，其日常工作的基本组织格局也保持不变，只是其所属组织部门有一定加强。自1976年元月起，财政部除设置财政大臣之外，还另设五大臣，即首席次官、财务次官、政务次官、国务大臣及主计大臣，其中：

首席次官主管政府有关经费的全部事务，其主要事项包括对各部门所提交的财政概算进行审查，在对经济进行预测的基础上制定未来开支计划，处理与经济共同体相关的预算问题，以及对有关资本转移税及财产税之类的政策性问题作出处理等。

主计大臣的职责既涉及到国际收支管理，也涉及到包括北海石油开发、物价调整，以及有关国家经济增长方面的经济问题。

财务次官负责处理国会的财务程序及有关个人税收、关税，以及负责处理消费等方面的政策性问题。

至今，财政大臣依然是财政部中权势最重的官员，他手下的三位第二常务次官、首席经济顾问、副次官、副首席经济顾问，以及助理次官都分别掌理国家财政的一个重要方面：

在三位第二常务次官中，一人主管海外财务司，所属有副次官二人，一名负责海外财务一处，处理国际货币问题与进行外汇管制，以及负责处理与欧洲国家的经济协调问题。而另一副次官

则负责海外财务二处，处理国际收支储备管理、商品出口管理，以及处理对外援助方面的问题。财务一处、二处进行管理工作的基础依然是会计，始终体现了会计信息在管理中的重要作用，进行财务管理亦须以会计工作作为基础。

三位常务次官中的另一长官负责国内经济司，如处理国内工业经济发展问题，调整工业经济的发展政策，以及调整相关财政政策等。

第二常务次官中的第三位长官则负责政府事务司，并直接负责对国防支出的管理。其下又分设两位副次官，一副次官掌管政府事务性支出，而另一副次官则负责各类会计报表的编报，以及对一般性支出进行政策性分析等。

上述可见，在现代经济发展时期，对国家经济的管理，在很大程度上取决于对财政的管理，而对财政工作的管理又在一定程度上依赖于财务会计工作及政府审计工作，其中会计乃是有效进行财政控制的基础工作，故会计组织部门之建设在现代英国政府机构中，既在各相关部门中处于重要地位，而又贯穿于国家财政管理工作的每一重要环节。并且，此后随着国家经济与国际经济交汇融合向前发展，为维护本国经济权益，政府会计组织部门及其他相关部门所进行的工作也必将处于日益强化的发展态势。

当然，在进一步确立现代会计在政府财政管理工作中的组织地位的同时，亦须相应加强政府审计的组织建设，故在二十世纪七十年代英国政府里的专家学者及财政会计界知名人士都一直在探讨政府审计组织与审计工作的改革问题，其中尤其注重研究如何提高政府审计的权威性及如何强化审计长的工作权力问题。到八十年代初，通过发布各种具有法定性意义的文件，使审计长的地位得到显著提高，并使其权、责与审计成效达到统一。1984年1月1日英国所颁布的《国家审计法》，以及为实行这一法律

所特别设立的“决算审查委员会”，使英国的现代政府审计组织建设进入到一个崭新的历史发展阶段，这一历史事件不仅成为建立现代政府审计组织机关的新的起点，使英国的政府审计依然在世界上处于先进地位，而且这种以法制为工作依据，以承担国会之审计委托责任为工作趋进之动力，以明确政府各部门之财政责任为审计之基本工作目标的政府审计组织，依然对现代审计的发展产生了极其重要的影响。现代英国的政府审计组织权威性之提高集中体现在它有权监督以财政为首的政府部门、各种机构，以及各种团体在公共资金使用方面的经济性、效率性及其效果^{〔203〕}。

二、法国政府的财计组织

1789—1794年的法国资产阶级革命推翻了封建君主专制统治，建立了资产阶级国家。在革命过程之中，经过建立君主立宪政体之反复，最终确立了资产阶级共和体制。在1789年法国大革命之前，法国实行封建集权的政治、经济体制，而在大革命之后它在政治、经济集权方面的指导思想依旧保持不变，尤其是在拿破仑统治时期，中央集权的政治、经济体制反而进一步得到加强。其时为了集权，官吏曾一度增至50万人。第二次世界大战后，中央权力再度得到加强，不包括工业部门在内的文官人数已增至110万左右。其中为了实现经济集权，财计官员之委派亦大量增加。同时，伴随着产业革命的发生与发展，国民经济结构及产业结构的深刻变化，中央一级的经济管理职能部门、科教部门，以及信息管理部门亦日益陆续增加。十九世纪八十年代，法国政府先后建立了工务部、农业部、邮电部、劳工部，以及教育艺术、社会保险部等，自此分部建制进一步趋于复杂，财计管理分工进一步趋于细致。至二十世纪五十年代法国中央政府组织保

持在十五个部左右，到 1975 年增至 17 个部，1978 年达到 20 个部，文职官员人数达 200 多万。进入八十年代后陆续又有新部增设，到 1984 年法国中央政府已设有 30 个部。这种分部建制组织规划的日益扩展，既是经济、科技发展之必然结果，也是强化财计对口管理之必须。然而，从另一方面看它却既增加了国家财政的负担，而又扩大了财计管理的难度，因而，在此过程中财计组织规模的扩大及财计管理分工的细化，以及财计管理人员的增加也势在必然。

（一）财政与会计组织

法国大革命后，资产阶级政府尤为注重国家预算之编制。尽管财政部与其他各部在政府机构中处于同等之地位，无特殊权力敦促各部进行预算之编制，然而法国财政部却能在各部预算之基础上加以协调，最终编制出国家预算，并通过国会或核增或核定酌减最后把国家预算确定下来，并使其成为受国会所颁定法律保障之预算。这既是法国政府财计工作的一大特点，也表明法国的财计管理具有一定难度。

为正确、及时编制国家预算，1919 年法国政府专门设立预算司，由其全权负责国家预算草案的编制。在预算成立之前，预算司须在国会进行答辩，并在答辩之后及时拟定预算修正案，以便及时修定。同时，在预算正式通过之后，该司还负有监督预算执行之责，以保证国家预算收支依法实现。根据所承担的预算监督执行责任，预算司中还专门设置财政监督官若干人，并将其作为财政部之代表派驻各主要行政部门，以对这些部门的各项开支进行事前监督。此外，随着政府对宏观经济调控的加强，预算司还负责对在经济与社会范围内所实行的调控政策的贯彻执行情况进行分析、研究与监督，以促使国家的宏观调控政策能有效发挥作用。鉴于预算司责任重大及工作任务繁杂，国家在人员编制与

人才结构方面都特别予以保障。预算司下设6处及27个办公室，在300人员编制中，除60名高级公务人员及80名管理专员之外，还特别聘请了20名专家参与研究重要工作事项。这些专家由信息师、会计师、工程师，以及统计师组合而成，他们对口参与工作，为科学编制国家预算与严格进行国家预算执行管理提供了保障。进入二十世纪二十年代后，法国政府进一步重视对国家预算的编制与管理，并力求从改进组织部门建设着手，强化对国家预算的控制。1925年法国政府在以往预算的基础上尝试成立了“预算部”，1926年又明确由“预算部”主持预算编制^[204]。1930年又正式从法律上确定“预算部”在政府中的组织地位^[205]，以后便一直由该部主持国家预算编制与控制工作。预算编制与管理专门化、系统化，也相应提高了政府会计工作专门化、系统化工作水平，这是具有优越性的一面，而在预算部成立之后，事实上依然由财政部与其分担责任，财政部也依然是国家财计管理的真正首脑，正因如此，由预算部主持所编制的国家预算，其权威性相对而言反倒不如以往由财政部来进行这一工作。这一财计管理体制及财计工作分工方面的问题在法国一直存在着争议，但如何加以改进却一直不得其法。

第二次世界大战后，法国曾一度设立国民经济部，由其专门负责对长期国民经济计划的管理，然而，依然是经济管理体制方面的问题，不久便将该部并入财政部，将财政部改为“财政与经济事务部”，进而又将其名称改为“经济与财政部”。自从这个部的变更，短期国民经济计划与长期国民经济计划便被统一起来加以管理，使其在政府机构中占有十分重要的地位。鉴于该部门在国家财政经济管理中的特殊性，以及它所具有的全面管理的功能作用，在法国政府中对其通常有“国中之国”之称。凡国家经济之预测，经济综合发展之协调，经济组织运行之管理，以及会计

工作之进行与管理，均由“经济与财政部”负责，其责任之重大，工作影响之重要可想而知。

在经济与财政部之中，国库司是一个要害部门。该司创立于法国大革命之后的 1814 年，直到进入现代社会它依然在政府财计管理工作中起着十分重要的作用。从微观方面讲，它既负责管理全国与大多数地区的预算资金，又负责发行公债，并对国债进行具体的管理；从宏观上讲，国库司从以下几个大的方面影响着国家的经济政策：

1. 国库司与法兰西银行的工作相配合，承担着制定国内与国外货币政策之责；
2. 国库司通过贷款与投资等方式对私人及合营企业的经济活动进行干预；
3. 国库司通过提供经济及社会发展基金影响国民经济计划投资，乃至最终影响国民经济的结构；
4. 国库司参与经济与财政部所主持的国家投资决策。

近代政府会计组织在继承以往组织建制优点之基础上，最终适应新经济环境的变化，把会计组织的建设推进到现代发展阶段，使现代政府会计组织达到系统化及科学化程度，最终使这一专业化极强的组织在国民经济宏观调控与对微观经济的管理中发挥重要作用。从现代法国在这方面的历史贡献讲，“国家簿记委员会”的建立及其组织格局便是一个典型范例。该委员会将国家财政预算、国家经济监察、国家税收管理，以及国家的会计管理工作有机结合在一起，形成一种综合性的组织体系，在宏观经济调控与微观经济管理中密切配合发挥作用，其组织格局在世界上产生了重要影响。

在“国家簿记委员会”中，“公共会计司”的设置又显示出法国在政府财计组织建设方面的一大特色，该司在委员会中具有

举足轻重的地位：

1. 公共会计司所属组织机构遍及法国国内各重要都市；
2. 公共会计司的管理职权范围涉及到法国在海外的领地；
3. 公共会计司的工作涉及到法国政府与国外诸国的会计关系；
4. 公共会计司拥有 5 万名会计工作者，他们在“国家簿记委员会”的各项基础工作中起着重要作用。

公共会计司为适应国内外双重管理作用，其下特划分为国库处与对外处，前者主内而则由后者主外。

事实上公共会计司的职能已超出财务会计工作的范围，在经济与财政部的簿记委员会之下，它既负责制定各项财务会计制度，领导与管理公共会计工作，而又承担审核政府各部门及公共机构收支的合法性的责任。此外，它又与国家税务总署的税征事务相关联，负国家直接税征收之责，从而在行使此项税收职权方面将会计与税务工作统一起来；在与预算部的关系方面，它又与预算司的工作相关联，在国家预、决算对比管理方面发挥着直接管理作用^[206]。同时，公共会计司所掌握的财务会计信息，还成为法国国家统计委员会制定计划与对国家经济进行预测之依据，以此体现公共会计司在参与国家经济预测中的重要作用。

法国实行中央、省、市镇三级行政管理体制。在省之上还另外设有 22 个地区，类似于中央的派出机构。在纵向集权型体制下，地方预算相对独立，并自求平衡。从总体上讲，中央控制着整个财政收入的 70%，以此对地方施加影响，平衡地区之间的财政差异，提高中央政府的宏观调控能力。同时，中央政府实行严格的财计管理，会计工作上下贯通，上下一致为国家负责，这一点充分体现了法国政府在统一财计管理方面所形成的优势。

总之，从法国公共会计司的设置及其职权可见，它一方面按

照传统的组织管理格局，将自己的工作与财政、税务、国库工作紧密地结合在一起进行管理，并在这个系统中充分发挥财务、会计组织管理作用与监督作用；而另一方面，它又适应现代经济发展之特点及现代经济发展之态势，从横向方面将自身的管理工作与预算、税务管理工作结合起来，以此直接参与其他经济领域的管理，在国家经济预测与宏观经济调控中发挥作用。

（二）政府审计组织

考察这一历史阶段法国的司法性审计监督机关建设演进情况，也可以看出一些明显的变化。尽管法国在大革命之中及其之后的一段时间里，人们一开始便认识到必须重建新政府的审计机关问题，然而，究竟如何面对新的经济环境与配合所采取的新的经济制度来建立政府审计组织却需要在研究历史组织建制的基础上，明确其改革方向，由此方能使新的审计组织建制立基安稳且行之有效。正因如此法国政府的审计组织建制又经历了一个历史渐进的过程。

1790年元月，国会废除了巴黎审计院决定把国库、税务机关当年与前一些年的帐目指定专门官员进行审查，以此作为新政府开展审计活动的开端。同年6月国会又制定颁行了进行临时性审计的办法，到12月份又决定成立一个清理委员会，由其负责制定新的会计、审计制度。从1792年起法国正式着手审计组织建设，是年成立了审计处，以该组织作为法兰西共和国的审计机关，承担政府审计过渡时期的责任。1796年是法国审计组织建设发生较大变化的一年，经过反复研究在这个年度之后由参议院组织设立了一个审计委员会。审计委员会的设立虽使政府审计组织规模得到扩大，地位较审计处显得更为重要，然而，在由审计委员会开展审计活动期间审计的独立性与权威性问题却依然未能得到解决。

1799年11月“雾月政变”之后，拿破仑为制止官员们不忠于职守的行为，决定在政府中采取积极性经济监督措施，以便使公共资金的利用得到保障。当时，一些有经验的审计官员及学者大都建议新设立的审计机关应隶属于司法部门，使其具有司法性审计监督权力，这些意见开始受到政府的重视。1806年曾在巴黎审计院任职25年的行政官员杜·特朗布莱（Du Tremblay）向拿破仑提交了一份建议书，建议借鉴历史上巴黎审计院组织建制中的基本经验，创立皇家审计法院（Courimperiale de comptabilite）^[207]。这一年拿破仑同时接到另一位行政长官勒尼奥·德·丹杰利（Regnault de Saint-Jeand'Angely）的一份报告，这项报告中亦提出建立“审计法院”的建议^[208]。拿破仑十分重视这些建议，并一举排除了当时反对建立“审计法院”的一些部长们的干扰，下定了建立该法院的决心。1807年9月16日终于以下达法令的方式设立了法兰西共和国“审计法院”，并在法令中明确了这一审计最高机关的权威性与审计监督的司法性质。这项有关“审计法院”法令的基本内容可概括为以下两方面：

1. 审计法院的审计是具有最高权威的审计，它有权以国家预算为依据，对一切会计帐目进行审查，财政部必须服从该法院作出的最终判决。

2. 审计法院的组织地位仅次于最高法院，它对一切经济案件所作出的判决为终审性判决。审计法院院长为终身制之职位。

从审计法院的组织构成方面考察，最初设置第一院长1人，院长2人，为该法院最高层次的领导。根据审计对象的不同，其下设置三庭，设置庭长3人，检查长1人，审计18人，协审84人及核算员25人。至1880年又增设副检查长1人。可见，该审计法院的内部组织构成渐自趋于完善，它的组织框架已奠定了实行司法性审计之基础。问题在于在审计法院成立之初，一时尚未

解决好审计的独立性问题，在组织关系上尚未摆脱政府行政组织的束缚，因而，它在一定程度上尚“属于行政机构的附庸。”^{〔209〕}直到1814年法国国会才开始重视审计法院的工作及其工作成效问题，1822年才有国会委托审计法院对国家预算执行情况进行检查这一重要历史事实。1832年国会作出规定，要求审计法院每年年终所写审计报告须按时呈送，自此法国审计法院渐自朝着组织独立的方向发展，其审计性质已开始“介于行政和立法二者之间。”^{〔210〕}

进入二十世纪以来，法国的审计法院不仅审计范围得到扩大，审计权力不断得到加强，而且更为重要的是它所进行审计的司法性质及司法审计权力无论在组织上、理论上，还是在实际方面均得以立定。1941年，“审计法院的所有成员被普通法所承认，获得法官之地位，享受终身制”^{〔211〕}。从而不仅取得了司法性审计组织的实际地位，而且使独立编制年度工作计划、直接行使经济案件的终审判决权力，以及具有最充分的调查权力成为公认之事实，具备了独立性标志最关键的一些特征。同时，审计法院的官员通过遴选大都来自法国的高等行政学院，而非由政府任命。1992年法国曾进行审计组织革新，又在24个地区建立了审计法院及一所审计法庭，专门负责审计各级政府的帐目。至九十年代初，审计法院的官员已达500余人，其中有审计法官270多人（包括庭长、高等审计官、审计官及助理审计官）。每年受理案件达20余万宗，凡属于经济案件之判决必须无条件服从而不得上诉，其审计已具有极大的威慑力。值得注意的是，法国的审计法院已由最初进行的合规及合格性审计，进展到实行管理性审计阶段。根据法国1967年6月22日所颁布的法令，审计法院有权“检查行政人员的管理质量。”^{〔212〕}

综合考察法国的审计组织建制，其特点可作如下归纳：

1. 法国的审计组织建制是世界上实行司法性审计监督的一个典型，审计组织在国家机构中处于特殊地位。一则它对于会计官员、财政官员，以及政府其他部门官员的贪污、盗窃案件具有终审判决之权力；二则为监督国家预算的执行，在审计法院所属七庭之中，还专门设置有财政及预算纪律法庭（系于1949年9月25日由国家法律认可设立）专门负责处理违纪性问题；三则审计法院的权力是国会通过颁行有关法律所赋予的，如宪法中以“协助政府和议会监督财政法的执行”对其职能与权力进行了规定。

2. 法国审计法院的独立性与权威性突出，在经济监控中的作用显著。其一，不仅审计组织地位独立，而且审计人员地位独立。按照规定政府无权处分审计法院的成员，也无权撤他们的职。即使某些审计人员犯有过失，也只能由审计组织根据法纪加以处分；如有犯法之行为也应由审计法院根据事实加以判决。其二，审计法院的年度工作计划系独立编制，由审计法院院长下达执行命令，政府方面无权干涉。其三，审计法院官员在处理审计案件或事件中具有超权威作用，在审计调查中，无论被审计对象地位多么高，都必须无条件接受调查。其四，审计法院的判决实行“合议制”，被审对象必须出庭，不可以委托方式回避。最后判决实行集体投票制，不受外界干扰。

3. 当今法国审计法院已具有管理控制与审计双重职权与责任，审计法院有权审查政府官员的工作效率和国有企业资金使用情况，并有权检查行政人员的管理质量。从1979年起，审计法院对一般公司也具有监督之权，如对这类公司在政策执行、劳资关系处理，以及成本计算与定价等方面所出现的问题，可以根据相关法制提出意见，并要求其改进，只不过对这类问题的处理不可采用司法措施而已。

三、美国政府的财计组织

美国于 1776 年 7 月 4 日宣布独立，建立了美利坚合众国，为资本主义联邦制国家。在它政治上取得完全独立之后的约半个世纪，在经济上尚依赖于英国，事实上在经济方面还未取得独立，故这一历史时期它的财计组织体制尚处于过渡时期。在通过南北战争建立资本主义的一统天下及至通过产业革命实现了工业化之后，随着工商业的显著发展，美国的财计组织便结束了过渡时期而逐步得到发展。进入二十世纪以后，美国政府又通过革新不断对财计组织加以改进，最终建立、形成了一个科学、完善的财计组织系统，并在资本主义国家财计组织体制建设方面产生了后来者居上的发展态势。

（一）财政、会计组织

1. 1970 年以前财计组织建设概况

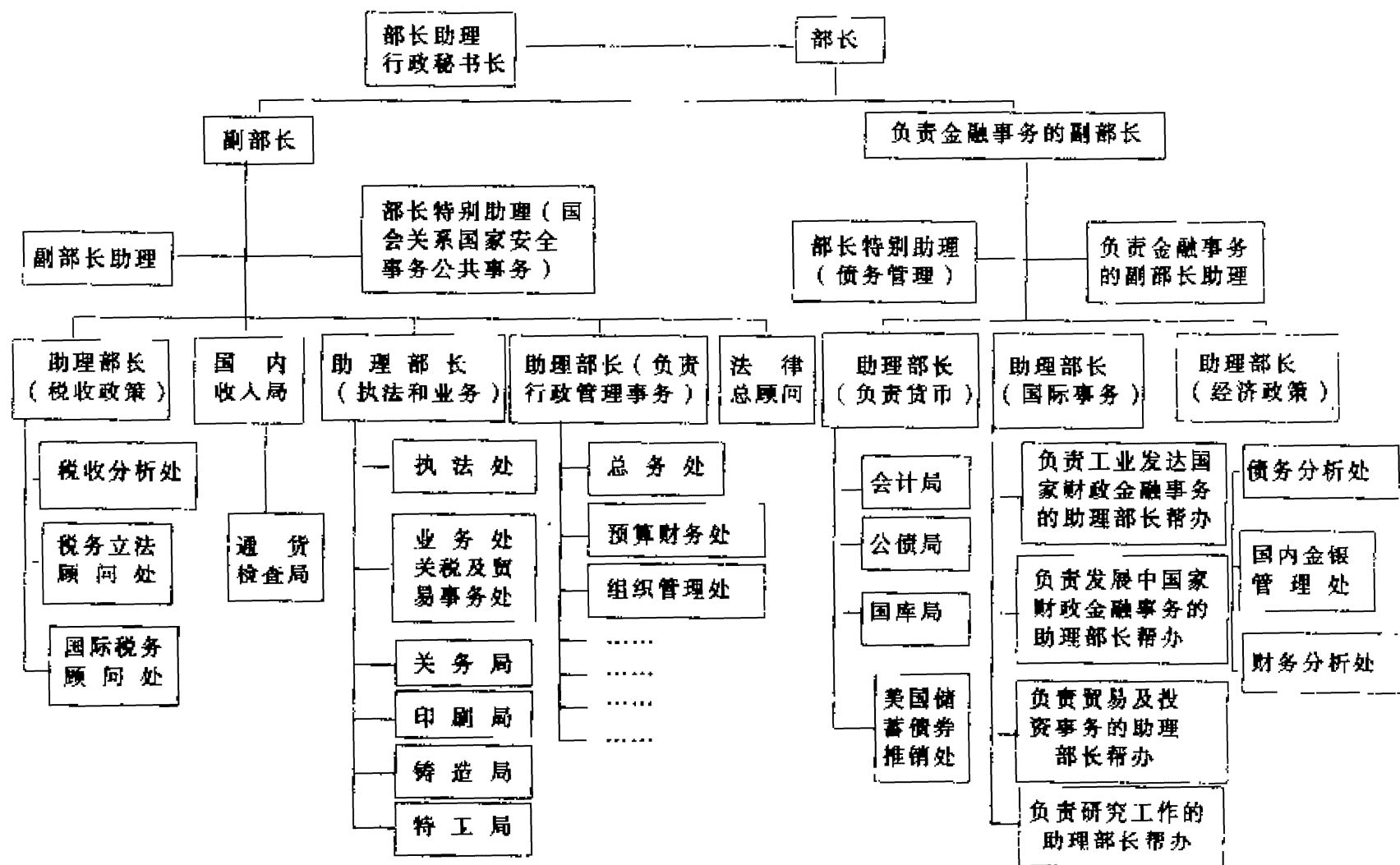
美国于 1787 年通过联邦宪法之后，遂于 1789 年建立了财政部，并明确了财政部之工作必须接受国会之监督，为国会负财政预算之责这一重要使命。当时在财政部之下设置主管官四员：一为会计监理官（Comptroller），或称为主计长，负政府会计工作管理之责；二为审计官（Auditor），负政府内部审计之责；三为国库官（Treasurer），掌管国库财务出纳；四为登记官（Register），负责处理具体会计事项，定期提交会计报告。可见，美国政府的财计组织在此阶段构建尚较为简略。同时，在此后一个相当长的历史时期内，由于财政过度集中于国会，几乎“财政部付出任何一笔钱都必须经过国会批准。”^[213]这样，“直到 1921 年为止，美国没有预算，也没有正式的收支计划。”^[214]那时候，作为总统也不必向国会提交任何年度收支方案，通常只要财政部把各个行政部门及机构估计需要花多少钱，匡算之后汇总起来交给国

会便算完事。这种情形使美国的财计管理工作在相当时期内处于被动状态。在整个十九世纪,美国的一些总统为实现总统制,每每也曾注意到财计改革,如美国的第七届总统杰克逊在位期间(1828—1836年),从扩大总统权力出发,先后四易国务卿,五次更换财政部长^[215],并努力整顿财计,以实现财权之集中。然而,在政府支出较少,而联邦赋税还很轻之时,财计相对独立的问题一时还难以受到世人的重视,故可以讲财计组织部门能动作用的发挥直到杰克逊总统离任之时尚未得到较好解决。

经过产业革命美国于1866—1919年间进入到它的工业化发展时期。在此期间,联邦政府与非政府的财政收支都相应得到增长,财政收支关系趋于复杂,国家预算问题渐自受到国会及政府官员们的注意。1912年塔夫脱委员会通过对预算制度的全面研究,建议把预算编制之组织权列入总统职权范围,这是美国开始关注预算控制问题的一个好的开端。此后又经过国会与政府财计部门的研究及其在工作上又经历了一个较为充分的准备时期之后,终于在1921年由国会通过了著名的《预算与会计法案》,并于当年成立了预算局(后自1970年改称为行政管理和预算局)和审计总局。由于美国政府认识到预算管理的重要性及预算集权又是预算控制之保障,故特将预算局置于总统办公室之内,由办公室直接掌理,并由总统直接任命一名局长进行管理,自此,美国预算组织设置及其工作进入正常发展阶段。此后,经过1929年开始的经济大萧条及1933年罗斯福所推行的“新政”,美国政府对会计工作及公司会计工作进一步重视起来,故自此政府的财计组织建设工作也进入到一个新的历史时期。

2. 1970年以后的财计组织建设

至现代发展阶段,美国的财政部已形成一个相当复杂的管理组织体系,其组织构成状况如图2-9所示。

图 2-9 美国财政部的组织构成状况^{①2001}

从图 2-9 可见美国财政部的组织状况依然呈宝塔型，最高层设部长一人，副部长二人，副部长之下又分设若干助理部长各主其事。他们的所辖部门由助理部长办公室统理，下设处局级单位，对口管理税务、国库、财务与会计等事务。财政部的整个组织系统实行至下而上的反映及至上而下的逐级次控制，在工作授权中以法制为依据，要求各部门须得为部长负责，而部长则为总统及国会负责，部长通过定期向国会递交财政活动与财政状况报告的方式，接受国会对财政工作的审查。

考察美国财政部的组织结构及其财政与国库、税务、财务、会计之关系，可见该部之财计组织具有以下特点：

(1) 会计组织部门在政府机构及财政部内部组织系统中占有重要地位，对各财计环节的工作具有重要影响。在 1921 年颁布《预算与会计法案》之后，联邦政府把国家预算的编制与管理看作政府工作中的一大要务，并在工作开展过程中，使政府的首脑们认识到，事关国家经济发展、国力强盛，以及国家财政工作管理水平的预算，其基础系奠定在预算会计工作之上的。国家预算编制的技术性程序，系依靠对各种经济信息的测试、收集、分析与确认，而国家根据现时与未来经济形势的发展变化所确定的国家经济发展与管理目标，亦有赖于科学的预算在主要项目上的反映与体现。有鉴于此，美国政府视国家预算、政府会计与国家审计为一完整之系统，三者协同一致在技术处理、分环节控制，以及在相互促进与制约方面显示为一个系统协调的管理过程。在《预算与法计法案》发布之后，美国政府最初实行单一预算制（或曰分项排列之预算），而在 1933 年推行“新政”后，又改为使用“复式预算”。自此，把单一预算划分为经常性预算与资本预算两大部分，以通过采用这种计量、分类考核之方法，促使政府密切注意增收节支，重视收支平衡问题。至 1949

年，美国政府一度决定推行使用“成本预算”（或称之为成效预算 Performance Budget），以充分发挥预算会计在预算编制与组织实施中的作用。1965 年根据国内外经济形势的变化，又要求政府各部门采用“计划规划预算制”，以充分发挥国家财计工作在对国家经济进行宏观调控中的作用，最终实现宏观经济的调控目标。事实上，这一要求进一步促使政府会计工作积极参与宏观经济调控，直接进入宏观经济调控领域。从 1968 年起，美国政府又实行联邦统一预算，相应建立了一套适用范围较为广泛的预算帐户体系，使总统直接控制的预算与整个财政规划结合在一起，从而使国家的财政管理工作进入到一个新的历史时期。

值得注意的是美国所建立的国民经济核算帐户系与联合国在 1953 年所拟定的《国民经济核算体系及附表》，以及在这一文件的基础上，于 1968 年修定颁布的《国民经济核算体系》基本上相一致，这一情况表明美国是继英国之后，注重发挥政府会计在宏观经济核算及宏观经济调控方面作用的又一个国家^[217]。

1977 年，美国又通过各级行政单位必须统一采用“零基预算”之决议，以此进一步改善了政府预算编制方法，并加强了对预算控制的分析与具体管理，从而实现了对国家预算管理工作的科学化。

综合以上情况可以看出，美国预算编制与执行的整个过程，体现了财政预算与税务、会计、统计及审计的密切配合，而预算管理的改进过程又体现了政府会计工作的不断强化及其参与国家重大经济决策活动范围的不断扩大。现代化信息经济的发展，相应把政府会计管理工作推进到现代化科学管理阶段，诸如对岁入的估计与分析，对支出的管理与测试，对于每一预算项目的确定，通过成本—效益分析，对成本、效益、风险程度的比较与衡量，以及参与对国家经济发展的远景性分析及其预测等等，都

已成为现代政府会计所涉及的范围，并在这些范围内日益显示出现代政府会计管理工作的重要作用。

(2) 美国财政部中会计局的设置组织关系严密，职掌分工明晰，权责关系明确。会计局设局长一人主持全面工作，下设局长办公室总揽财务会计管理事务。按专门管理事项分工，其下分设制度处负责制定联邦政府的统一会计制度及会计报表制度；设置行政管理处主管部与局的行政事务；设置中央会计处控制联邦政府的一切收支事项；而中央报表处则负责定期编制各类财务报表，由中央支出处负责签发用于联邦政府的支票，存款投资处则负责确定中央政府的有关财务事项。同时，在会计局内还设置内部审计处，由其负责局内有关财务会计事项处理结果的审计工作，以保证会计局财务会计工作的质量及其工作的合规性、合法性。会计局内部这种按责任所进行的分工理事关系及科学的组织程序，不仅直接影响到联邦政府财计工作的正常运行，而且影响到各类公司遵循有关经济法制正常开展经营管理活动。说到底联邦政府的会计工作直接影响到市场经济下公司的财务会计工作。

(3) 美国财政部中的财务、会计管理工作是整个财计组织工作中的重要环节。诸如国内收入局对各项赋税的征收、计量与考核；国库局对联邦政府的钱财与实物收付、保管的计量监督与收支制约；对政府经济政策制定有着重要影响的财务分析处与债务分析处所进行的基础计量与分析工作，以及其它经济立法环节所产生的重要影响等等，都显示了国家财计工作在管理中的能动作用。

(4) 在财政部内部，预算、税务、国库、财务、会计、内部审计等工作部门之间，已形成了较为科学的、严密的财计牵制关系，同时，在财政部与政府其他部门之间也相应构建了较为科学、严密的经济牵制关系，这种集中体现经济管理责任的关系使

政府财政经济的控制得到保障。

（二）政府审计组织

1775年北美独立战争爆发，同年五月召开第二次“大陆会议”（即英属北美十三个殖民地的代表大会）。此次会议任命华盛顿为总司令，并建立了领导独立战争的临时政府。当时，鉴于战时管理财政会计之必需，而特委任专员进行审计工作，但其职权尚不独立。由于战争发展的需要，1781年改设专员为财政督办（Superintendent of Finance）。1783年战争结束，英国正式承认美利坚合众国，次年又恢复了审计专员制度。如前述及，在1789年美国国会批准设立财政部时，曾于财政部之下设置主管官四人，其中便设置有审计官，负责政府各机关审计事务。由于当时已明确财政部之工作必须为国会负责，接受国会之监督，故尽管该审计官之组织关系依然隶属于政府，其独立性尚无实质之保障，然而从责任关系上讲，审计官所行审计之权力事实上已体现出立法监督之意义；从美国政府审计发展所经历的全过程来讲，审计官之设置为美国政府审计发展的初步阶段。

1792年至1836年，经过逐步演进最终形成了财政部之下的六审计官制度，即财政部审计官、陆军部审计官、海军部审计官、内政部审计官、国务部与其他各部审计官，以及邮政部审计官等。此外，对于未涉及到的一些部门还另设财政监督官执行审计职能。往后审计官虽然有过局部之变动，但从总的方面讲，截止1921年7月以前美国的政府审计组织一直隶属于财政部，尚无独立于财政部之外的审计组织之产生。

1921年也是美国政府审计发展史上发生重大转变的一年，这一年在国会通过《预算与会计法案》，并建立预算局的同时，在原有政府审计组织建制的基础上组建了国家审计总局（The General Accounting Office，简写为GAO）。法案中明确指出

“GAO”为独立于财务行政部门之外的具有权威性的审计机构，由其对政府各机关进行全面审计，并须定期向国会递交审计报告，为国会负审计之责。在美国国家审计总局组建之中，特别注重解决审计的独立性与权威性问题，而且这种独立性与权威性均建立在国会立法之基础上，以法律为依据，以执法体现审计团体的责任，依法进行审计，从而使审计处于居高临下之地位。同时，这种组织地位的权威性还体现在它不受被审计部门的任何干扰，并可抵制国会之外任何权力的干预，以法律作为它行使审计权力的支柱。这种精神集中体现了审计的法定性，是立法审计的特色与特性所在。正如美国议员威廉·普罗克斯迈尔（William Proxmire）所讲“审计总局几乎是国会用以调整行政部门片面的用款要求的唯一机构。”^{〔218〕}到1946年美国政府审计又出现了一个新的转折，这一年美国国会通过了《立法机构改组法案》，该法案明确规定审计总局脱离总统机关，改为完全隶属于立法机构。自此美国国家审计总局的独立性又进一步明确，其权威性也因此进一步强化。

此外，国家审计总局的权威性还充分体现在它所拥有的职权方面，从本质上讲，它的职权集审计与经济监察为一体，并将事前审计与事中、事后审计结合起来，逐步将单一监督性审计推进到监督性审计与建设性审计相结合的阶段。从监督职权行使方面讲，它负责审计政府各部的帐目，揭露贪污盗窃及浪费国家资财的丑恶现象；从财政控制方面讲，它不仅调查追究与公共资金收入、支出，以及具体应用方面的有关事项，而且有权事先决定所议各项支出的法律依据；从建设性审计方面考察，国家审计总局有权拟定各种会计格式、会计程序及其财务会计制度，并根据所占有的资料，提出更为经济与更为有效使用公共资金的立法建议。

历史事实表明，应当从发展的方面来考察审计的权威性，这是因为审计的权威性不仅表现在它的组织能独立行使审计权力方面，也不仅仅在于该组织与立法机关及司法机关的隶属关系或责任关系方面，而且随着国家经济的发展还表现在审计组织对于财政立法所产生的重要影响方面，以及它在国家经济建设中所显示出来的强有力的推动作用方面。同时，应当注意政府审计与民间审计都是相对独立的部分，二者之间分工明确，责任界线清楚。政府审计仅以建立有关法制及执行有关法制，以及开展经济效益审计等方式影响于企业，而从来也不越俎代庖或以权势介入民间审计的工作范围。美国 1945 年所颁布的《政府公司控制法案》集中体现了美国国家审计总局的审计精神，该局始终以经济性与效率性审计影响于公司，而别无强求。

从国家审计总局组织构成方面讲，该局设审计长与副审计长各一人，他们须先由总统提名，再由参议院认可之后方可任命。审计长与副审计长任期为 15 年，如任职期间有严重过失必须罢免，亦须通过参议院与众议院联合作出决议方能成立。在正副审计长之下，另设助理审计长 4 人。

从审计总局机构布局方面讲，总审计长以下大体设置有两类机构，一类为行政机构，设若干办公室分工理事，如法律总顾问办公室、政策办公室、规划办公室，以及人事诉讼办公室等。另一类为技术性办事机构，具体按专业审计分工划分为 12 个司局级部门，如法律司、审计司、簿记司、邮政财务司，以及调查司等。

美国的地方审计机关是独立的，它们与审计总局之间的关系不是领导与被领导的隶属关系，而仅仅是业务上的联系。地方审计机关的设置大体有两种类型，一种是与地方议会、政府的权力相平行，如纽约市和纽约州的审计组织。纽约市的审计长是由民

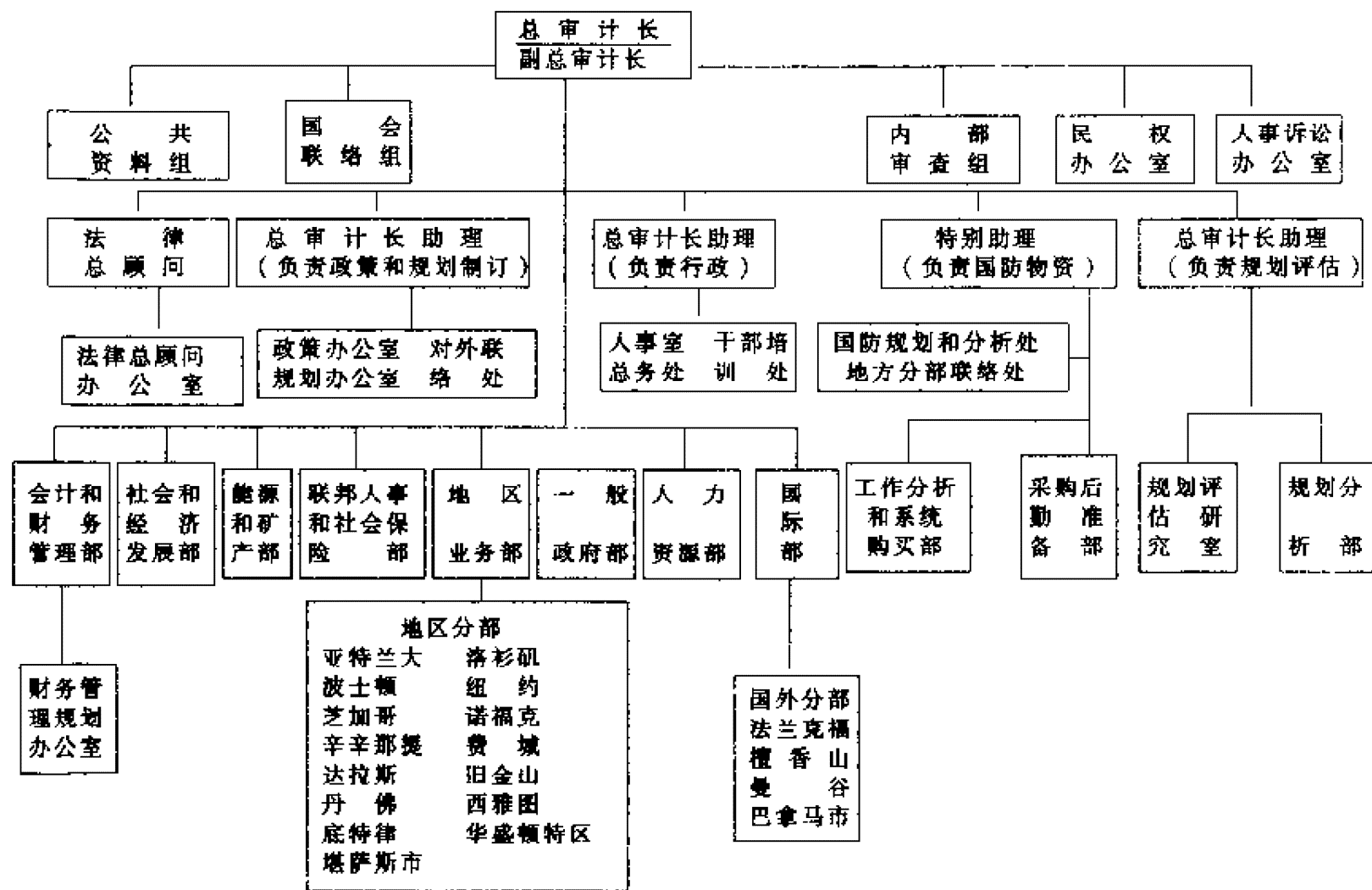
众直接推荐产生的，其地位与议会的议长及纽约市市长是同一级别的。地方审计机关最高长官亦称审计长，其下设副审计长及审计长助理。在局一级其下也设置两个分局，即管理审计局与财务审计局。前者负责市级各部门的审计，后者则负责市财政及债券方面的审计。分局之下设置多种专业审计处，由各处分工掌理相应专业的审计。从集权出发，两个分局分由副审计长与审计长助理领导，而不再另外设置分局长。

另外一种属于隶属地方议会的审计组织，其工作受地方议会的支配，为地方议会负审计之责。如华盛顿特区的审计组织建制便属于这一类。在 1975 年以前，这个特区曾归联邦政府管辖，其审计工作也曾由国家审计总局负责。1975 年后，华盛顿特区设立了自己的议会，此时便相应设立了审计官员办公室，自此由该办公室负责审计工作。

此外，在美国政府的各个部门及其公共机构的内部，也相应设有内部审计组织，由其担负本部门、本系统的审计工作。这种内部审计组织被称之为“稽核办公室”，主管人为总稽核员。总稽核员须由部长提名，并由总统任命，这说明美国政府对这类审计的高度重视。同样，在地方政府也设有总稽核员办公室，负责内部审计工作，并着重负责查核政府机关内部的经济犯罪案件。

拥有 5200 余人的美国审计总局，是目前世界上组织规模最庞大，组织结构设计最健全的政府审计组织机关。下列组织机构示意图充分显示了该组织的系统性及其分工理事的科学性（见图 2-10）。

学术界通常根据审计立法及审计组织建制将世界审计划分为英美派审计与大陆派（法德为代表）审计两大系列，认为美国的审计立法与审计组织建制既受英国之影响，其审计组织建制的基本精神及组织格局系师承英国，而又根据国家经济发展的态势及

图 2-10 美国审计总局的组织系统^[219]

本国实际情况创造性地发展了英国的审计立法及审计组织建制，鉴于二者在历史发展上的关联关系，故将其归为一派，这种做法是符合历史事实的。当然，在研究立法性审计组织建制方面，应着重考察美国迎合时代潮流的创新求实部分，深入研究它在审计立法、审计组织建制，以及在审计理论建设、审计实务处理方面的历史成就及其特性。

从审计立法与审计组织建设方面讲，美国政府审计组织建设之特点在于：

1. 美国政府的审计组织根据国内外经济发展的需要逐步扩大，最终形成一个组织规模庞大、组织结构科学、权责分工明确的审计组织系统。该组织系统以法律作为支柱，以责任作为行使审计权力的依托，以科学的组织程序作为分工理事的保障，并能协调处理各部门的关系，以及注重专门处理跨国性的审计问题。

2. 在美国政府组织建设中一直注重不断提高组织的独立性、权威性，使其依法行使审计权力的功能作用越来越大。在它完成了由不独立到一般性独立，再由一般性独立到完全独立这一组织改革过程之后，开始从各个方面提高总审计局的独立性与权威性，如除在审计长官任免、任期确定等方面有维护独立性的明确规定之外，还另外作出三项规定：（1）明确审计总局的经费由议会直接确定；（2）规定审计总局有权向政府的任何机关（特别机关除外）调阅任何资料；（3）如有必要审计总局在行使职权过程中可求助于法院的直接支持。从总精神上讲，强调审计总局为国会负责，须定期向国会报告工作，国会从法律方面充分保障它的独立性与权威性，而财务行政部门对其审计工作不得有任何干扰。

3. 美国审计总局的工作特色可归纳为：（1）它的主要工作

目标在于提高美国政府及机关的工作效率；(2) 审计总局所呈送的审计报告，其重点在于指出问题，并强调改进今后工作的意见，而这些改进意见又是属于建设性、指导性的；(3) 在进行审计的全过程中，不是持一般性批评态度，而是在进行批评的同时，先充分肯定受审单位的工作成就，再提出改进性意见，这一点是很值得其他国家审计部门学习的。

4. 美国审计总局注重聘请各类专家参加审计工作，在保持该组织独立性、权威性的同时，力求把政府审计工作建立在科学的基础之上。在该总局 5000 多工作人员中，几乎有一半是会计师，此外还吸收了大量的工程师、统计师，以及商业经济、产业经济方面的专门人才参加工作。在工作队伍中还有数学专家及计算机方面的专家。这些人在人格上颇受尊重，在经济上待遇很高，在教育上注重定期培训，强调对每一专行的人才进行后续教育。美国的情形表明，提高审计机关人员的总体素质，保障他们的工作与生活质量，是政府审计组织建设的一个不可忽视的方面。

5. 美国政府除有完善的外部审计组织建制外，还有健全的内部审计组织设置，二者相配合，在处理有关部门内部所产生的经济犯罪现象中发挥着重要作用。实践表明，在政府审计方面，内审机构之建设与外审机构建设一样是十分重要的，二者不可偏废。

6. 美国的地方政府审计组织具有独立之地位，除无上下级隶属关系外，在组织构成方面，在独立性、权威性的确定方面又是一致的，这有利于调动地方审计机关的积极性，发挥地方审计机关在审计工作中的能功作用。

7. 美国审计总局具有跨国性审计的功能作用，它在海外建立有分部，由这些分部负责审查美国设立在国外有关机关及归其

进行审计的一些跨国公司的财务状况，以及审查援外款项使用情况。

总之，美国政府的审计组织建制既是世界上审计立法监督系统中的一个典型，在审计组织工作运行方面也是世界政府审计组织中的一个典范。

四、日本政府的财计组织

在亚洲，日本在财计组织建设方面是一个模仿性很强的国家，如前所述，它在古代曾向中国学习，模仿中国的做法建立本国的财计组织，到近代与现代，它又向欧美国家看齐，既注重学习引进，又注重结合本国实际进行改革。

（一）财政、会计组织

如前文所述，公元1867年，日本所设立的金谷出纳所成为其后大藏省设立之基础。1868年明治维新后，仅事隔二年（1869年）日本资产阶级政府便为适应国家经济管理的需要建立了大藏省，确定它为国家财计管理的最高机关。此时，大藏省的主管官为大藏大卿，其下设一寮七司，组织格局亦表现为分部建制及分部主事。

明治十八年（公元1885年）改大藏大卿为大藏大臣，并把大藏省的管理权限扩大到造币、税收监督、财务会计、国库出纳，以及贸易、矿山供应等方面。鉴于这个时期大藏省组织尚处于非系统化建设阶段，在管理上也还具有一定的局限性，故明治政府又遂于明治十九年（公元1886年）对大藏省的组织体制进行了根本性改革。改革之后的大藏省设置官房及官房长官，作为大藏大臣之下的行政与业务主管官员，官房以下又分设主管岁入、支出、租税、公债、造币、银行及其地方财政监督官员等。至大正元年（公元1911年），大藏省所属组织又改为一官房三

局，并以岁入、支出管理为重点，加强对财计方面的系统反映与监督。大正十三年（公元1924年），日本政府再次进行机构改革及调整编制。改革与调编之后，大藏省所属机构为一官房、四局、十二课设置，依然以岁计控制为重点，并增加税收，强化对税收征纳与缴拨管理，开始为推行军国主义政治服务。在二次世界大战期间，为满足对外进行侵略战争的财政需要，军国政府极力扩大大藏省的编制。在此阶段，一官房之下改设为十四局及四十一课，并围绕对岁入征纳及支出的控制，同时强化会计、出纳工作。到侵略战争失败之时，军国政府又不得不缩小大藏省的编制，在1945—1949年间，大藏省的组织机构先后进行了34次变更，日本军国政府的财计已处于变动失常状态。尤其是在1949年日本至上而下对大藏省及其地方机构进行了一次重大改革，并颁布了《大藏省设置法》，以作为战争结束后为适应新的形势对国家财计组织的重新调整，此后，这一调整一直持续到六十年代，为适应战后经济开放与发展政策的需要，1964年日本又修改了《大藏省设置法》，此次修改旨在强化财计管理及扩大财政权力，以更利于发展经济。至七十年代大藏省下已形成一官房、七局及六十二课的组织格局⁽²²⁰⁾，而且其后这种财政组织格局一直稳定下来。以上为日本大藏省组织机构的调整及发展阶段。

在现阶段，日本大藏省由本部部局、附属机构及地方部局三部分组成。本部部局为组织的核心，由其操持全国财计与控制财计决策权力。本部部局下设大臣官房（办公厅）及主计、主税、关税、理财、证券、银行及国际金融七局。大藏大臣为国务大臣，是内阁成员，由内阁总理任命，在内阁中其地位十分重要。协助大藏大臣工作的政务次官及事务次官，前者通常由国会议员推举担任，作为大臣之助手，在制定财计政策、计划及处理政务中起重要作用。事务次官则负责处理日常业务工作，对部局各机

关事务起监督作用。次官以下设财务官，协助长官处理有关国际财计方面的重大问题。

官房设长官一人主持全面工作，其下设置五课，其中由会计课掌管大藏省内部经费。在七局之中，涉及到国家财计管理重要问题的机构主要是主计、理财与证券三局。

主计局为七局之中最重要的管理部门，设置局长 1 人，副局长 3 人，分工负责国家预算、决算编制及管理工作。其具体职能可分作如下数项：

1. 通过调查研究，制定与汇总编制国家预算；
2. 制定各项主要会计制度，作为进行会计管理之依据；
3. 主持并汇总编制国家决算；
4. 负责制定政府中有关部门的会计制度及组织预、决算编制工作；
5. 管理国家的预备费与经济基础充实金，以及国家的预算调整金；
6. 批准有关经费结转下年使用，认定大藏省及局会计年度前的资金拨付；
7. 保管国家物品及管理国家债权等等。

在一个会计年度（上年 4 月 1 日至下年 3 月 31 日）的八月份开始编制下一年度的预算，并于 12 月份提交国会。在一个会计年度结束之前，又须主持决算工作，最终又以决算呈送国会，在接受审计之后，一个会计年度的工作方为结束。

理财局既涉及到对国家资金的宏观财务管理，又涉及到具体的财务管理工作，局以下所设置的十三课，其工作均涉及到国家的财务管理工作，故理财局也是七局之中的要害部门。理财局中的国库课设置，旨在监督银行正确使用国库金；国债课则监督公债及短期证券之发行；资金第一课负责财政投资拨款计划及产业

投资等，而资金第二课则负责大藏省资金的使用；地方资金课、资金管理课、国有财产总括课、国有财产第一课及第二课、国有财产审查课、国有财产鉴定课，以及管理课则分别负责国家资产管理的一个方面。有关国有财产管理方面的机构设置，表明日本政府对国有财产管理的高度重视，而十三课的分工理事，又显示了日本政府对国家资财的全面管理。

证券局是关系到日本公司经济发展的重要管理部门，该局下设总务、资本市场、企业财务、业务与检查五课，它围绕证券管理与公司发生密切的关系。从大的方面讲，证券局的管理职能主要体现在以下七个方面：

1. 研究证券交易制度，制定有关证券方面的法规，指导证券市场的活动，使证券市场运行规范化；

2. 负责审查批准设立证券交易所，并依法对证券交易所进行监督管理；

3. 审查、批准证券公司、证券金融公司、证券信托公司，以及其他从事证券经营者所设立的机构，并负责对它们的业务活动进行监督；

4. 主办证券业民间学术团体组织——证券协会及证券业联合会的注册登记手续，并负责监督这些组织的活动；

5. 负责审查有价证券发行的主要文件——有价证券申请书及报告书；

6. 制定企业财务会计准则及有关企业资本、企业财务方面的规定及其相关管理制度；

7. 监督公认会计士（会计师）、助理会计士及会计士事务所，以及日本公认会计士协会的工作等^[221]。

以上有关财务、会计、证券管理职能部门相配合，形成了日本财计组织系统中的关键组织环节，它们把握了财计管理工作中

重要内容，并通过协同性工作过程将其统一起来，这是现代日本政府财计管理工作成功的关键所在。

在日本大藏省的附属机构中，财务研究所及会计事务职员研究所承担着财务与会计方面的科研任务，影响着政府的财政、财务、会计、金融改革工作，是大藏省组织中不可缺少的一部分。具体讲，这些研究机构的基本作用在于：其一，研究财务会计法规及法规的制定颁行问题，规范财务会计工作及指导财务会计工作；其二，研究宏观财务方面的课题，为参与国家的财政经济决策服务；其三，研究进行财务会计工作的基本方法及对财务会计方法的改进，以提高财务会计的工作的质量；最后，这些研究机构还负责培养会计人员，以不断提高这些公务人员的专业素质。

大藏省的地方组织分设财务局及海关，财务局下设财务部，而海关下设海关支署及办事处，从组织层次上已形成自上而下的系统管理。

自明治维新以来，日本的财计组织建设之演变已经经历了几个历史阶段，从它的历史运行过程中可以看出以下几方面的问题：

1. 日本的财计组织由近代向现代演变经历了百余年时间，它逐步形成了组织规模宏大，控制范围宽广，管理分工明确及管理层次分明组织格局。大藏省将预算、税务、海关、财务、会计、证券发行及国库管理包容在一起，形成连锁式的财政管理组织模式，这种组织模式既有利于经济集权，而又利于实现系统控制，最终便于对国民经济的宏观调控。

2. 从明治维新开始，日本的大藏省组织建制便立足于适应发展资本主义经济及管理市场经济的需要，力求尽快完成由非系统化组织建制向系统化组织建制阶段的过渡，这方面在大正年间也确实取得了一定成效。然而，由于军国主义统治在政府中日益

占据优势，故在二次世界大战期间，由以发展经济为出发点演变为以适应对外侵略为基本目标，从而最终推行强权财政统治。在这种情况下，大藏省这一最高财计组织已在反复折腾中处于变异状态，因而，这个阶段国家的财计管理工作亦处于非常状态，财计组织无法正常发挥作用。1949年是日本自明治维新之后在财计组织建设方面再次发生转折的一年，此后日本的财计组织建设目标又转向适应经济开放与发展的要求及一切为经济发展服务的方面，在调整与建设之中尤其注重以经济法制建设作为大藏省组织建设之保障。伴随着现代科技及现代信息化经济的迅速发展，以及世界经济一体化的发展态势，日本大藏省的内部组织不断通过改革适时加以调整，达到了实现科学管理与严格控制相结合的目的。日本财计组织演进的历史事实表明，国家的财计组织建设必须顺应客观经济规律的要求，必须适应经济环境的变化适时进行变革，在变革中不断提高财计组织的科学性、系统性。

3. 在国家经济管理中，日本政府注重对财政与金融这两大支柱的集中统一管理，并且这一点是通过大藏省的组织建设来实现的。在加强对财政工作管理的同时，又注重加强对金融的管理，而最终又把对二者的管理统一起来，使它们在国民经济宏观调控中得以协同发挥作用，这是问题的一方面。另一方面，在国家财政管理中，又尤其注重财务与会计工作，并始终把这两种管理放在重要位置之上。如《大藏省设置法》第四条，第十三款明确指出：大藏省的重要职能之一是“统一国家预算、决算和会计制度。”故七局之中又将主计一局置于首位，并交付于它在该法第四条第十三款中所明确的工作责任；同时，在日本的管理体制中明确了四个层次的工作责任：即预算及预算外、财政投资贷款计划、地方财政，以及国有企业事业单位财务这四个相关联的方面。对于上述构成部分又“根据资金的不同性质，来采用不同的

会计形式。如国家预算内资金的管理，划分为一般会计、特别会计及政府所属机构会计等几种类型；地方财政也相应划分为一般会计与特别会计；国有企事业财务，根据事业的性质分为政府直接经营和间接经营两部分，分设各种特别会计加以管理。”^[222]由此可见日本政府的会计部门及其工作在各个层次中均发挥着重要作用，它已名符其实地成为日本财计管理体制的支柱。

所谓一般会计系指政府经费之预算，它综合反映国家财政的主要收支活动，并体现对这一部分的控制，而特别会计预算则指那些被作为专项基金管理的预算，它专门反映特种事业的收支活动，并通过会计的工作对这一部进行控制。尤其值得注意的是特别会计由主管大臣进行直接管理，有的会计事项甚至由两个以上的主管大臣来进行直接管理。1984年日本政府所设置的特别会计达39种，1987年改设为36种，从这种设项情况可见，日本政府对特别会计事项的控制既深入而又十分细致。

此外，日本政府的会计组织及其所开展的工作，在国民经济宏观调控中也发挥着十分重要的作用。一般根据上一年度的会计信息，可据以分析、测试下一会计年度经济发展的基本状况，并据此参与研究确定下一年度预算之基本规模，以及预测其中所发生的变化对今后国民经济发展将可能产生的影响。在现代经济发展中，政府会计的这一作用已是直接的及具体的。

4. 鉴于国家财计管理与私营公司经营及财务状况之间所保持的密切关系，故在大藏省内部组织构建及其责权范围中明确了两种基本管理体系，即对证券行业及证券交易市场的管理与对公认会计士、会计士事务所审计法人的管理。尤其是其中将财务会计准则的制定权集中于证券局，这样做便与主计局对一般会计制度的制定形成明确的分工关系，这一点既体现了日本政府财计工作管理的科学性及系统性，而又反映了它在组织分工方面的灵活

性及针对性。

5. 日本大藏省从财政、税收、财务、金融、会计诸方面对国会负有全面责任，而它的审计组织——会计检查院又对国会负有全面的审计责任，两者在受托责任关系方面，既有分工，而又相互牵制，充分体现了日本政府财计组织建立中的另一基本特点。

（二）政府审计组织

日本在明治维新以来，它的审计组织建设过程可划分为四个基本阶段：

1. 监督司设置阶段

明治二年五月，日本政府于会计官署之内增设了监督司，作为审计机关。同年七月在大藏省建立之后，七司之中分工亦由监督司负责审计工作。当时，监督司下设三个支署，分管对京都、大阪与横滨的财政监督。最初所确定的监督司职权已较为宽广，规定它有权监督各官署钱粮之出纳、国家土木工程之建设、官吏薪俸之放发、金库之检查，以及有权审计各官署之会计文书。此外，它还负责修定审计法，审议无成例规定的各项支出，有权派员视察各府、县，检查其财计、金融状况，并审查各地户口、救荒、储备，以及财务管理工作等。然而，一则由于监督司置于财务行政部门之中，其独立性受到很大影响；二则由于该司主管官员地位较为低下，其行使审计职权的权威性也受到很大限制，最后，由于它的工作还属于一揽子性质的，审计职权尚不专一，故监督司自设立之后，其审计成效极为有限，上述所明确之职权大体上流于形式。明治四年（公元 1871 年）七月，罢除监督司，遂以检查寮之设置取而代之。

2. 检查寮与检查局设置阶段

公元 1871 年 8 月起由检查寮担负政府审计之责。检查寮隶

属于大藏省，但其职位与事权均较之原监督司要高，并且它的所属机构设置也较之以前完备。明治十年（公元 1877 年）又改检查寮为检查局，旨在进一步调整审计组织的事权，提高其地位。

检查局设正副局长，其下设预算、院部、府县、追加预算、制表、总务及编辑七股，既以预算编制与执行作为审计工作的起点及重点，又以检查审核会计决算为落脚点；既审查中央各部金谷出纳之状况及其结果，又全面审核地方财政收支；既参与会计法制之建设，而又负责簿记采用方式方法之改良。然而，此时政府审计的事权虽然基本上统一起来，办事也较以前名符其实，但主要问题依然在组织独立工作方面，检查局依然未能摆脱财务行政单位的束缚，缺乏审计的权威性。

3. 会计检查院设置的初期阶段

历经监督司、检查寮与检查局设置阶段，已逐步明确了政府审计的基本职能，并逐步考虑到增强审计权力的问题。随着日本经济的发展，国家对财政经济控制的要求增强，日本政府及组织设计者进一步认识到完成独立审计组织建设已成为充分发挥政府审计作用的重要前提条件。在政府内部取得统一认识的基础上，明治十三年（公元 1880 年）三月，遂废除原检查局，建立了会计检查院。建院之后，审计完全从大藏省中独立出来，而归由天皇之下的太政官管理，尽管在权力行使方面尚未能最终摆脱行政机关之束缚，但就它已有权对大藏省进行审计这一点来讲，会计检查院在独立性与权威性方面较之历史上任何一个时期都有所加强。1880 年 8 月至 1881 年 12 月，由于以小驹为首的政府官员主张进一步改革审计组织机关，并力求将改革之重点放在提高会计检查院的审计权力方面，故通过这次改革会计检查院的权威性又有明显提高。在改革派的支持下，会计检查院不仅在监督与检查包括大藏省在内的中央各部的帐簿与报表中发挥着重要作用，

而且有权审核中央各部所提交的预算申请。当时在法令中还明确规定,只有通过会计检查院的审定,国家预算方可成立。然而,在1882年至1887年间,由于改革派在政府中失去了优势,故在此期间会计检查院已无权过问国家预算方面的事,其审计已完全局限于事后审计方面。鉴于会计检查院在早期出现的这一反复,故从审计事权削弱方面考察,将其划分为初期阶段。

4. 1889年以后的会计检查院

1887年5月至1888年12月,以会计检查院渡边为首的长官先后考察了欧美八国,认真研究了八国的审计组织制度,归国之后提出了会计检查院的编制的基本方案,并报请立法局进行审议。这个方案建议借鉴法国、奥地利审计的组织制度,并对日本以往所设审计组织的历史过程进行认真反思,以在此基础上提出今后对会计检查院的改进意见。1889年1月,立法局批准了这一方案,日本政府开始进行革新,从此日本会计检查的设置进入到一个新的历史阶段。

1889年日本确立了君主立宪制政体,同年二月“明治宪法”生效,明确了天皇在内政、外交与军事方面所拥有的极大的权力。同时,又相应建立了国会,并明确采用西方的内阁制度,这一变化为确立会计检查院的超然独立地位创造了基本条件。1889年5月,经国会审议批准,由天皇发布了《会计检查院法》,以此作为会计检查院开展审计工作的依据。《会计检查院法》颁行的重要意义在于,它明确了三个主要问题:

(1) 明确了会计检查院直属于天皇,独立于内阁之外,其审计组织及审计工作完全处于独立状态。

(2) 法中明确规定了会计检查院由15—20名管理官员组成“会计检查官会议”,以该会议作为审计决议之最高机关。会计检查院院长、部长及检查官为该“会议”的主要成员,而其他成员

则由内阁提名，由天皇批准任命，同“会议”的主要成员一样确定为终身官职。

(3) 明确规定会计检查院必须向天皇报告工作，其审计向天皇负责，而不向内阁报告工作。同时，会计检查院在审计报告中所作出的审计结论，具有法院判决性质，其结论不受内阁干预。它的审计报告一经发布，有关方面只可作出解释及提出问题，一般不得进行反驳。

正是由于这些内容的明确，从此会计检查的工作受到国家法律的保障，它的独立地位使它在审计中能够很好地发挥权威性作用。从审计性质方面考察，会计检查院以通过国会议决，而又经过天皇颁布的法令作为审计的根本依据，它在表现形式上是为天皇负责，而实际上是为国会负责，为执行国会所颁布的有关审计法规负责，故会计检查院所进行的审计具有立法监督性质；而从它的审计决议具有法院判决性质这一点上来讲，会计检查院对经济案件所作出的结论又具有司法上的权威性，故它所进行的审计又兼有法德国家审计组织的特性，其审计权力行使具有司法监督性质。这种介乎于英美与法德之间的审计组织建制，是现代的日本审计的一大特点。

第二次世界大战后，日本政府围绕重建现代化经济大国这一目标，在改革财政、会计组织的同时，又进一步加强及改善了审计组织建制。1947年5月日本颁布了新宪法，进一步突出了国会在立法方面的权力，明确了一个对公共财政进行管理的“民主结构”。围绕新宪法的精神，又经过修定颁布了新的《会计检查院法》，进而把日本的审计组织建设及审计工作推进到为现代化经济服务的阶段。

从强调政府审计的独立性方面讲，在新宪法中明确指出，会计检查院既独立于内阁之外，而又独立于国会之外。而新的《会

计检查院法》也相应修正了以往隶属于天皇的规定，从而使会计检查院完全明确了它的独立地位。

从政府审计的权威性方面讲，新宪法进一步明确了会计检查院的法律地位，只要宪法的精神不发生改变，便不得取消会计检查院，也不得政变其名称。新宪法指出，只有会计检查院才拥有决算审计权。同时，为了保证这一点，在新的《会计检查院法》中也明确将审计决算权集中于该组织的最上层——检查官会议。这时，检查官会议仅由三名检查官组合而成，从中推选一人为院长。而这三名检查官又必须经过国会认定，认定之后由天皇批准，而最终由内阁任命。他们可连任一次，其退休年龄确定为65岁。

根据中国审计考察组1982年10月15日所提交的考察报告，日本的会计检查院组织构成如图2-11所示。

总起来考察，日本的政府审计组织建设在历史运行过程中历经反复，最终形成了日本自己的特色，并揭示了一些值得思考的问题：

(1) 审计组织独立地位的确定问题。

从日本的政府审计组织建设过程可见，审计组织地位独立是发挥审计组织权威性作用的根本前提，无独立性便谈不上具有权威性。要真正确定审计组织的权威地位，一是依法认定，并使其始终受到国家法律的保障；二是组织关系明确，审计权力不受财务组织干预；三是组织所处地位是居高临下的，可以审计政府的最高财计行政主官部门及至国务最高长官；最后，审计组织所作审计结论应报请立法部门，受法律之保障。

应当看到，从隶属关系方面讲，日本的政府审计组织建设，有它的特殊性。就会计检查院而言，它在许多方面为国会负责，须向国会报送年度审计报告，但它并不隶属于国会，而在某些方

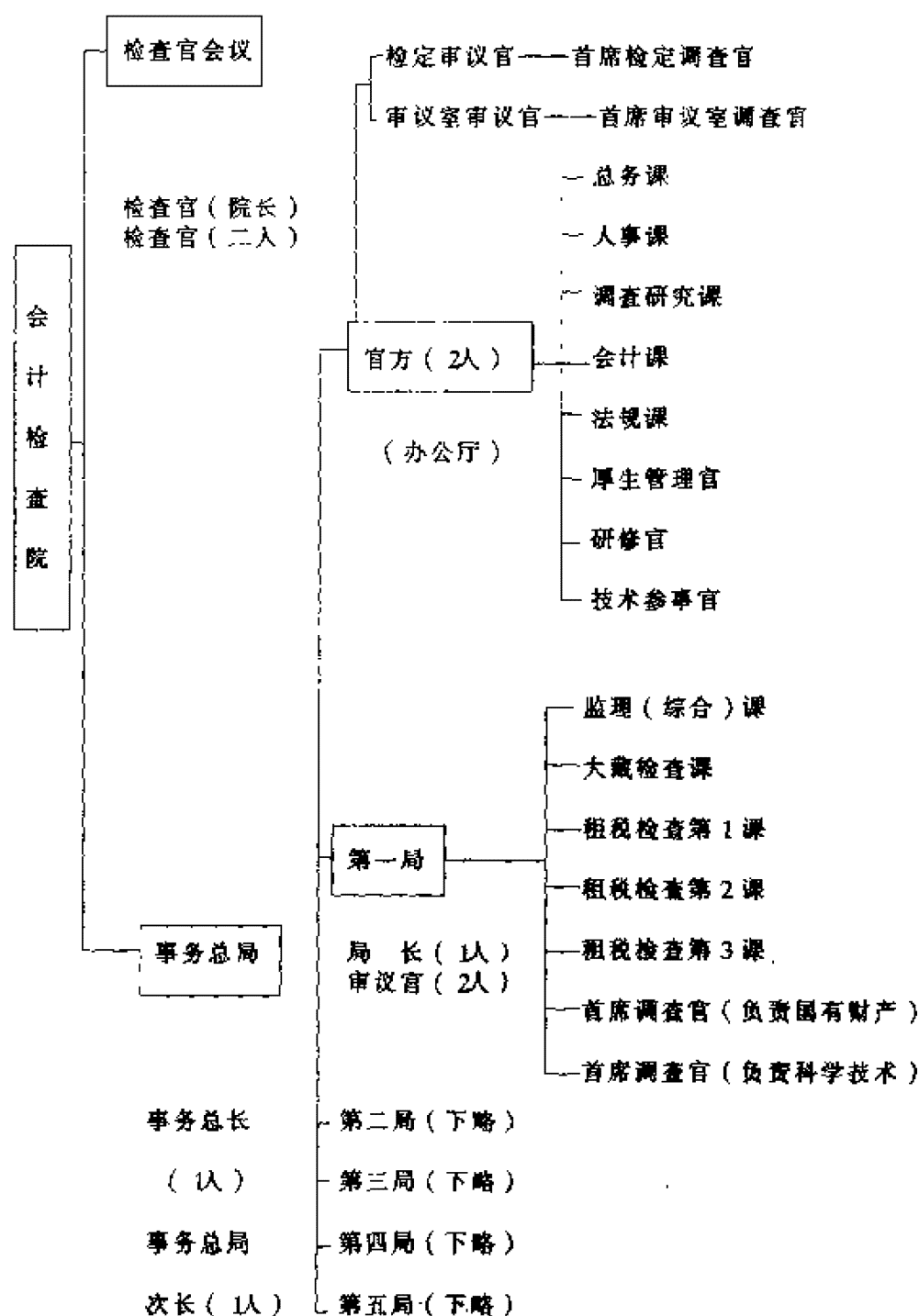


图 2-11 日本会计检查院的组织构成

面它又与内阁发生关系，如检查官由内阁任命，但却又独立于内阁；它的检查报告，有司法机关判决之功效，而它又不隶属于司

法机关。鉴于这种情况，有人认为日本的会计检查院是具有半立法、半行政性的审计机关；而有人又认为日本的会计检查院系立法、司法、行政三权兼而有之，所以，究竟如何看，这也是值得作进一步研究的一个问题。

(2) 日本审计组织构成的特殊性

日本的会计检查院具有组织层次明确，岗位责任关系清楚，集权与分权结合适度之特点。一则它的审计决算权高度集中，保障了审计决算的正确性，进而使审计质量得到保证，有利于发挥政府审计组织的权威作用；二则它通过决策层以下的分工，明确了对口承担审计责任，在组织构成上一层控制一层，从专业化分工方面使审计质量进一步得到保证；最后，在会计检查院中，从上层、中层至基层，均把决策性工作与事务性工作分别开来，这样做既防止了决算方面的失误，也保证了各项审计事务处理的正确、及时。

(3) 支配日本政府审计组织建设思想的特殊性

从总的方面看，国家经济越发展，对政府审计组织的建设便越重视，政府审计组织建设便会取得明显的进步，并将前一历史阶段推进到新的历史发展阶段。同时，如果政府审计组织建设受到错误思想支配，政府审计组织建设不仅会滞后，而且会倒退，甚至会走向经济工作的反面。二战时期，即日本政府在军国主义思想占支配地位的时期，便自然而然出现了倒退的现象。

从立足于本国国情而又借鉴国外成功的组织建设经验方面考察，日本政府审计组织的设计者在考虑日本审计组织模式之时，既在思想上受到法德政府审计组织建制精神的影响，而又同时受到英美政府的影响，并且，日本既善于从中取其精华，择善而从，而又从本国环境出发力求创新与发展。事实表明孤立与静止的封闭思想是落后的思想，而不顾国情一味追求引进改良也是一

种落后的思想，只有将学习、借鉴与求实、创新进取相结合才能正确指导审计组织的建设。

五、其他国家政府财计组织建设情况概述

对于上述国家以外的其他一些国家的财计组织建设情况的研究，以下只考察他们的特殊情况与研究他们的特殊性，当然，也将这些国家的情况与上述国家的情况联系起来加以研究。

（一）财计组织

1. 加拿大

至今加拿大依旧是松散的英联邦成员国，故从历史渊源上讲，它在财计组织制度建设方面受英国影响是最直接的。不过，由于它的经济发展又长期受到美国资本的影响，以及在历史上也曾经受到法国的影响，故加拿大的财计组织建设也在一定程度上受到美国与法国的影响。

加拿大采用三级财政组织体制，即联邦政府财政、省政府财政及地方政府财政。联邦政府的财政长官为财政部长，掌全国之财计。就中央一级权力划分而言，在它的行政组织系统中既有明确的分工，而又相互牵制。如国家预算之编制须由内阁、财政部及财经会议三方面协同进行，共同负责。从具体操作方面讲，以上三个方面的具体工作又是委任预算会计长官领导进行的。

值得注意的是，在国会审批概算期间，财政部须呈送一年一度的预算讲话，这个“讲话”具体由经济预测、财政政策与税收建议三部分组成，而这三个部分所持主要依据，系来自自下而上逐级取得的财务会计信息，并以分类组合的财务会计信息作为构成“讲话”的主干内容。这样，中央一级的会计部门不仅参与了当年的经济预测与决算，而且为编制下一年度的预算创造了最基本的会计信息条件，所以，从发展趋势方面考察，加拿大的政府

会计在国民经济管理中地位越来越重要，作用也越来越大。

2. 东欧国家

以未解体以前的苏联为首的东欧国家，在二战以后一个相当长的历史时期内实行计划经济体制，在这个被称为“行政性计划与指令性管理阶段”^{〔223〕}，它们通过“高度集权的组织模式和自上而下的中央集权计划加强了国家垄断”^{〔224〕}。国家“通过统一的中央集权计划实施实现对所有产品生产与分配的控制”^{〔225〕}，其结果是“在计划制定与决算方案的确定方面，政治优先于经济，社会效率优先于经济效率”^{〔226〕}。自然而然在这种情况下，这些国家的财计组织制度也充分体现出计划经济的管理特点，“会计被认为是一种服务于调节市场经济和中央集权计划经济的社会技术，”^{〔227〕}在此情况下，会计组织部门的工作事实上处于被动状态。

原苏联的财政部隶属联盟兼共和国部，财政部长为最高领导。各加盟共和国也各自设立有财政部，其接受各加盟共和国部长会议及苏联国家财政部的双重领导。当然，这种双重的隶属关系，是根据集中的计划领导与地方独立性及自主性相结合的民主集中制原则而确定下来的。在计划经济体制下，由于国家预算在财政分配等方面代替了市场，并且计划与控制的集权化程度越高，则通过国家预算所进行的财政再分配程度便越大，故在原苏联中央财政部中，预算司这一机构占有十分重要的地位。中央通过预算司组织国家预算计划的编制并管理其执行情况，以此作为保证计划经济实现的一项组织措施。预算司下设若干个处，这些处大体上按各种专业性计划进行分工管理，如国家综合计划处，负综合计划管理之责；国民经济各部门财务计划处负各部门财务计划管理之责等。

仅次于预算司的另一重要部门是国家收入局，它承担组织与

落实企业、联合公司等单位的预算缴款计划之责、以及负责计算与征收工作。围绕国家收入计划的落实,收入局下设计划统计处、周转税处进行具体管理工作。

财政部中的会计核算与报表司,承担设计会计核算制度、组织会计核算工作及其汇总编制会计报表之责,在对计划经济各项指示的计算与监督中具有一定作用。为了贯彻执行计划经济方针,会计核算与会计报表编制的指导工作集中由中央统一进行管理,而且这项工作不在各加盟共和国的权限之内。

那时候,会计核算与编报工作被看作全国性的重要工作,因为这项工作直接关系到计划经济的正常运行及国家财政收支平衡的实现。从五十年代初期开始,差不多所有东欧国家的财计组织制度的建设都受到苏联模式的影响,它们的财政、会计部门从组织结构到各类执掌的基本职能大体上与苏联保持一致。同时,在会计制度制定、会计报表种类及其格式设计,以及会计方法的应用等方面,也都大体上沿用苏联的模式,如“所有东欧国家都采用了苏联的会计科目表,此外,资金平衡表的结构以及其他财务报表,也是苏联的模式”^{〔228〕}。

在1956年后,包括原苏联在内的一些东欧国家,已经意识到对经济体制进行改革的必要,并曾经作出一些改革的尝试,然而,“除匈牙利之外,它们直到70年代也没有进行过全面改革。”^{〔229〕}当然,也应看到在“实行中央集权制的有计划商品经济的第二阶段,……伴随着民主化、分权化和采纳组织上、制度上解决办法的多样化”^{〔230〕},在财计组织制度与方法的变革方面也取得了一些进步。至八十年代,东欧国家又进一步重视向市场经济体制方面的转变,并为适应这种转变在财计组织与制度建设方面进行改革。在此阶段“会计已开始改变自身的作用,即从对现实的被动反映发展到主动影响自治企业的经济效果与效率。”^{〔231〕}

由于变革的进程不相一致，故东欧国家表现在“经济、财政及其组织机构方面的解决办法已变得各自不相同了”^[232]，从八十年代末到九十年代初，东欧各国，及至包括苏联解体以后的独联体各成员国，都在进一步统一思想，推行经济体制改革，并在改革中进一步改变本国的财计组织与制度，以便适应由传统的计划经济体制向市场经济体制的转变。由于在八十至九十年代，中华人民共和国的经济体制改革历史进程加快，并取得显著成效，故已颇受东欧国家及世界上其他国家的关注，其中中国的财计组织制度的改革也开始受到世界的重视。

在东欧国家中，南斯拉夫的财计组织建设情况有其特殊性。在二次世界大战结束之后的最初几年，南斯拉夫的财计组织及其工作大体上照搬苏联的模式，国家预算及国有企业财务均集中由中央各部委管理。到1950年，南斯拉夫开始推行工人自治制度，“政府把生产、计划、销售、收入分配等权力，逐步下放给地方和企业，全国的财务及支付业务则由国家银行负责管理”^[233]。这一重要转变对国家的财计监督与财务管理工作提出了新要求，为此，南斯拉夫于1959年颁布了《社会簿记条例》，在国家银行内部设置了“社会簿记局”，由其专门负责社会资财的分配及其使用，并对企业的经济活动进行统计与实行监督。1963年，社会簿记局又从银行中独立出来，其组织隶属于联邦议会，并通过组织机构调整与改革，形成了社会簿记局管理组织系统。从组织格局方面讲，在联邦所设置的是社会簿记总局，而各共和国及各自治省则设置社会簿记局，整个社会簿记局共有“四百二十四个分支机构，即九十八个分局，二百四十五个业务处和八十一个办事处。”^[234]其组织规模相当庞大。据1977年统计，在每千个就业人员中，便有四个人在社会簿记局工作。

南斯拉夫社会簿记局其组织地位完全独立，它在工作上不受

国家行政机构的影响与干扰，包括党政机构在内，只有权对它的工作提出意见或建议，而无权对社会簿记局的工作作出结论或作出有关该局行动的决定；社会簿记局的工作具有高度的统一性，它遵照国家所确定的方针政策组织它的工作，并至上而下采用统一的工作组织程序及其方法，上下完全保持一致；在它对重大经济问题作出决策之前，通常与各个方面的代表进行商讨，既保持工作上的独立自主，而又接受社会对它的监督；此外，社会簿记局还具有综合性的管理职能，其表现如下：

1. 鉴于它统一管理全国的支付流通业务，故它能够在财物管理方面起着社会金库及中心出纳的作用；

2. 它采用会计与统计相结合的反映、监督方式、方法，通过进行计量、记录、分类汇总及其统计掌握了全国十五万个单位的财务会计信息，并通过财务分析及时发现问题、揭示问题，以配合各个方面最终落实与解决问题；

3. 社会簿记局具有独立审计的职能。根据《社会簿记条例》，明确该局应以对全国的会计、财务进行检查与监督为核心任务，凡资金之通用，支付与结算帐目之核定，债务之偿还，库藏财物之状况等等，都当在社会簿记局检查、监督之列。并且，这种审计不仅涉及到政府各部门，而且包括社会上的各个企业；不仅涉及到对财务、会计活动的审计，而且涉及到对投资与金融事项的审计。

4. 社会簿记局的工作不仅仅在于微观经济活动的管理方面，而且还参与对国家宏观经济的管理。

总之，南斯拉夫社会簿记局其管理活动具有广泛的社会性，它通过组织职能中的会计、财务、审计统一管理的格局，把对政府部门的反映、监督与对企业的反映、监督结合起来，从而在财计组织建设模式确定方面在世界上别具一格，成为财计发展史上

具有特殊意义的组织案例。

第三节 政府财计组织演进的基本历史 规律及其说明问题评述

由财计专职起源到财计组织部门的产生、发展，经历了一个漫长而曲折的历史演进过程，这个过程既随着社会经济的变化而变化，也随着社会制度的变化而变化。从财计组织建设思想演进方面讲，人们一直把它作为一定社会上层建筑的构成部分对待，并逐步认识到它在国家政权稳固中的重要作用，也正是从这种思想认识的不断进步出发，财计组织建设越来越受到国家统治者的重视。同时，它作为管理国家财政经济的一个重要职能部门，随着社会经济关系与国家经济关系的复杂化，它的专业组织功能作用在组织建设过程中逐步显示出来，在政府机构的组织布局中，它也变得逐渐被置于重要位置之上。从组织关系方面考察，以国家财政管理为中心，这个组织部门将财务、税务、会计、国库出纳、审计、统计，以及其他相关经济职能部门紧密结合在一起，在对国家经济的控制中显示出系统的组织形式，协同的管理工作效应，以及由其所形成的勾连环节的牵制关系而产生的经济牵制作用。根据上述情况，以下将财计组织部门产生、发展过程中所体现出来的基本运行规律及其所揭示的问题归纳总结如下：

一、财计组织建设与发展过程中所体现出来的历史延续性及其继承关系

国家之产生系立足于一定经济基础之上，而国家政权之安稳又从始至终有赖于社会经济的健康发展及其国家财政经济的稳

定，就此而言，经济为立国之本，而对财政经济的管理又是财政经济稳定及发展之关键所在。这一点既是历史发展之必然，而又成为历代国家财计组织建设共同的思想基础。也正是因为历代具有这一共同的思想基础，故在财计组织建设及发展过程中便体现出一种延续及继承关系。所以，从古代官厅财计组织建制中便可以明显地看到人类在史前时期为它所奠定的基础；近代政府财计组织建设与发展，所表现出来的延续与继承关系更是清晰可见；及至现代国家财计组织建设的发展阶段，无论通过改革使它的而貌发生多么大的变化，然而财计组织建设的历史成果依然不可动摇地被保持下来。从本章第一、二节所述内容可见，财计组织建设中的历史精华在于：

（一）财务行政组织建设中所形成的分部建制，明确了专业分工及专门化管理，以及明确了专业岗位责任；

（二）财计经济牵制关系在财计组织建设中的体现。从古至今经济牵制关系确定之目标一直在财计组织建设过程中体现出来，而且由小到大，由局部到全局，由非系统性发展到系统性，由一般性的确定，到综合性的确定，最终达到科学、完善之地步，都足以表明历代一脉相承，在继承中得到发展、在发展中得到完善；

（三）财计组织建设的系统性。要发挥财计组织的全局性控制作用，必须加强财计组织的系统性建设，这一点从古至今，直至未来社会都将是人们能够达到共识一个方面。系统性的表现既在于财计组织与中央相关部门的工作配合与协调，从横向方面形成组织部门之间勾连环节关系，而又在于财计组织部门内部的系统性建设，这种系统性建设一方面在于至上而下形成逐级次统驭关系，造成系统的组织控制，另一方面又在于形成以税收控制为基本目标，以人户及田土控制为具体对象，以既分工协作而又相

互牵制为基本组织原则，从而在财税、会计、国库、出纳、统计之间，乃至与审计之间建立相协调的系统反映与控制关系。这一宏伟的财计组织建设工程，不仅从古至今，代代延续，逐步发展，逐步趋于完善，而且在任何一个时代的变革中均未超越这一基本方位。在财计组织的系统建设中，前代的历史成就总是被后人作为它的改进与发展的基础，而后代人又从与政治经济环境变化相适应的方面，在以往组织系统的基础上进行改良与改革，在创新中求得这个组织系统的进一步发展。同时，后人通常十分注重总结、记取前代人的教训，并能引以为戒，针对弊端加以改革，以防止历史现象的恶性循环。然而，就古代社会而言，在每一朝代由兴盛转向衰亡的历史过程中，最终总是在兴盛时期的发展与衰落时期的倒退形成十分鲜明的比照，尤其是在财计组织部门的组织力度及功能作用发挥方面形成十分明显的历史反差。建国立朝之初的先乱而后治，衰亡之前在财计组织制度方面率先出现的混乱，使人们领悟到一种历史运行规律，并切实从中体验到一种深刻的历史教训。事实上，正是因为财计组织的混乱成为导致一代王朝由朝政稳固走向衰亡的重要原因，也正是因为最高统治者的腐败昏庸及贪官污吏的趋炎附势与猖獗横行造成财计组织混乱恶性历史现象的重演，最终打开了一代王朝烟消云散的墓门。

就近代与现代国家的财计组织建设而言，一方面应适时调整及改革财计组织，使财计组织的系统性适应经济发展对强化系统管理的要求，而另一方面又应防止因财计组织更迭变动失常及组织机构设置的重叠面影响到它的管理功效，造成管理流于形式，从而形成近代与现代社会中官僚主义衙门的固有的通病。

二、强化中央经济集权——财计组织建设的一个重要目标

从军事民主制时代开始，首领们便逐渐认识到实行经济集权

是维护统治的需要，簿记专职与税务专职正是由于这种思想基础的演化才渐自摆脱了原来作为附带工作地位的。到奴隶制时代，围绕着维护“王”的至高无上权力，开始立定早期形态的中央集权体制，在中央政务机构中通过确定财计部门的地位与权力来体现“王”对经济的控制，实现“王”对经济的集权。至封建帝王专制统治时期，为建立高度的中央集权体制，实现皇帝的专制统治，又逐步形成以中央财计组织部门为龙头的逐级进行控制的一条龙形式的财计组织系统。为防止诸侯割据，分权的地方经济通常受到十分严格的控制，而尽可能将经济大权集中到中央财计组织部门这一级。

至近代社会，尽管国家的统治者力求处理好中央集权与地方分权之关系，然而，由于财政经济关系的复杂化对强化统一管理的要求，以及实现国民经济的全面发展必须对经济实行系统控制的要求，因而，经济集权及维护国家财政统一管理依然是近代乃至现代国家统治者占据支配地位的思想与行动。就资本主义国家，尤其是垄断资本主义国家而言，经济集权大体上是通过国家垄断及国家财计控制、税收干预的方式实现的，并以统一的财政体制与统一的财计组织部门设置作为基本保障的。如英、法、德、日诸国通过经济集权不仅使中央的权力处于支配地位，为中央对经济的决策创造了条件，并为行使中央权力提供了财力保障，而且通过财计组织部门对经济信息的系统汇集、统一管理，以及分析、应用，为国民经济宏观决策提供了保障。

在一些一度实行计划经济体制的国家里，中央政府通过指令性计划来实现经济集权，并通过这种方式使对经济集权控制达到一个新的高度。然而，这种经济集权却渐自使经济处于僵化状态，并导致国家的经济政策对企业经济发展的严重束缚。在此情况下，财计组织部门及其工作也处于一种被动状态，行政命令取

代了科学管理，计划经济的统治限制了企业的发展，使企业的经营机制与财务机制的运行也均处于被动状态。因此，这种通过计划经济体制所进行的经济集权也便自然而然成为现代经济发展中的改革对象，计划经济体制支配下的财计组织部门也须通过改革实现由被动组织地位向能动组织地位的转变，由局限于对微观经济活动的被动反映向参与国民经济宏观调控活动的能动方面转变。历史事实表明，经济集权由专制型向管理型的转变，是体现财计组织体制适应整个经济体制改革要求的一个重要进步。那些原本实行计划经济体制的国家，当完成了由高度集中的单一计划经济体制向市场经济体制转变之后，在财计组织体制方面通过改革实现集中管理与分环节管理相结合，以及实现集中统一与适当分权相协调的组织控制，也自然而然体现为一个根本性的进步。

三、财计组织部门建设与发展的历史过程中，体现在对国家经济进行系统控制中所形成的连锁组织关系

从前文中所列历史事实可见，财计组织部门的演化在各个历史时期受到来自外部的不同方面的影响，其中最重要的影响是社会经济关系复杂化及政治体制的变化，社会经济及社会制度越是向更高阶段发展，对财计组织部门的改革要求便越高，从适应性方面考察，不仅在组织规模、组织层次、内部组织分工，以及与外部相关经济职能部门之间的协调关系处理方面有更高、更严的要求，而且对它的各级组织成员的文化素质、专业素质，以及职业道德素质有着更高、更严的要求。

进入近代社会发展阶段，科学技术的进步也成为财计组织部门改革的重要推动力量。一方面科学技术的进步促使财计组织部门专业化程度向更高阶段发展，另一方面又促使财计组织部门的职权范围不断扩大、管理作用不断强化，乃至管理手段不断得到

改进。更为重要的是科学技术的发展开拓了一个新型的管理世界，并在这个世界中进一步突出了财计组织部门的地位与作用。尤其是在二十世纪人类进入信息经济发展时代后，科技世界与管理世界的发展出现并驾齐驱的局面。在国家经济管理中，综合利用科技信息、市场信息、金融信息、财务信息、会计信息、统计信息，以及其它相关信息已成为包括财计组织部门在内的一切经济职能部门的重要历史使命。从财计组织部门来讲，为完成这一使命，一方面应在自身的建设中尽快朝着科学化、系统化及规范化的方向发展，另一方面又必须构建起既有明确分工面又在组织协调中达到统一的连锁组织关系。从总体上讲，这种连锁式经济组织管理关系，以财政管理为中心，以预算编制与执行管理为起点，以财务控制为整个工作的重点环节，并以税收、国库出纳、会计、统计为连锁组织活动运行过程中进行反映与监督的重要工作，而最终又以审计组织监控为落脚点。这种连锁式管理组织关系，从纵向组织管制方面讲，它突出各个职能部门自上面下实行逐级控制，而从横向组织关系方面讲，它既根据组织部门之间开展工作的结合点协同发挥管理作用，而又依据管理职权、职能的分工在工作中相互制约或相互牵制。可以讲，连锁组织管理关系的形成、发展及其完善既是从古至今逐步演进而形成的财计组织建设成就，也是未来国家的财计组织向更高阶段发展的历史基础。

四、预算组织建制既是国家管理组织建设的起点，也是整个财计工作施行管理的起点

从前文所述史实可见，财计是国家政权稳定的一大支柱，而其中围绕对财政收支的管理又直接关系到国家所设置的各类财计组织部门各自职能的实现，关系到政府经济管理工作的正常运转，故财计组织部门在维护国家政权稳定中支柱作用的发挥，在

很大程度上体现在它对财政收支控制功能作用的发挥方面。在组织管理过程中，首先要解决财政收入的集中与合理支配问题。在自然经济占支配地位的社会里，通常以“量入为出”作为财计组织进行管理的总原则，遵循这一原则由首相（或国务大臣、或财务大臣）组织筹划可列入预算的各项收入，以此确定财政支出的范围及其用于各项开支的数量，使收支相当而又有节余，最终达到“制国用”的目标。

至封建经济发展的鼎盛时期，统治者开始授权财计组织部门进行收支比照式的预算方案编制，由此在控制财政收支平衡方面又有了明显的进步。到封建社会末期，预算编制的组织工作进一步受到统治者的重视，产生了如法国路易十四统治时期的年度概算与路易十六统治时期财政大臣雅克·内克（Jacques Necker）所提出编制的《岁入岁出帐目报告书》之类的文献^[235]。尽管对于这些文献是否可以称之为真正的预算，一度有人提出过质疑，然而应当看到它的产生及在这类文献之中所体现出来的思想，以及它所应用的编制方法，对于近代国家的财政预算组织建设与预算具体编制方法的应用确实产生了直接的影响。

应当明确预算组织机构在财计组织系统中取得独立之地位，以及它的组织地位又以立法的形式在国家机关中得以确立，还是资产阶级革命以后的事。从上述财计组织建设运行过程中可以看到，美国直属于总统办公室之预算局，法国与公共会计司相平行设置的预算司，以及日本大藏省七局之中的首席部门主计局等，都是世界上体现国家预算组织管理集权之典型。从立法与预算组织建制及管理关系方面考察，诸如英国首相威廉·皮特（William piet）于 1787 年立定之《统一基金法案》及 1832 年英国国会通过的《财政收支计划书》、美国于 1921 年所颁布的《预算与会计法案》，以及日本的《大藏省设置法》等，都一律将预算组织工

作置于国家财计管理工作之首位。

随着现代经济的发展，预算组织工作在国家会计与统计宏观调控中发挥着越来越重要的作用，而预算会计部门不仅在对国家预算资金的集中、分配及使用中发挥着系统反映与监督作用，而且它通过对经济信息的系统收集、优化选择、分类组合，以及分析测试在参与宏观经济调控中起着一定的作用。应当看到，社会经济越是向更高阶段发展，预算组织部门通过预算控制活动在国家经济管理中的作用也便越来越大，其管理功能越来越显著。

五、在政府会计与统计管理职能部门设计中所集中体现出来的分工与协作组织关系

从前文所述中可见，在国家经济管理职能部门产生、发展的历史过程中，会计与统计职能部门在财计组织管理方面的分工与协作关系的形成源远流长，从古代至现代社会这一漫长的历史演进过程中，二者之职掌与组织关系已大体上显示出“合久必分，而分久又必合”的组织运行规律。从未来讲，伴随着信息化经济（或知识化经济）的进一步发展与社会经济关系的进一步复杂化，以及政府中的财计组织部门在宏观经济调控中的能动作用的进一步增强，会计与统计两大职能部门的分工协作关系将会始终朝着密切结合的方向发展。二十世纪社会经济发展中的会统关系史表明，无论是建立“国民经济核算体系”进行“国民会计”核算与管理也好，还是综合利用优化的会统信息参与国家宏观经济决策也好，都必须有效协调会计与统计组织部门的关系，使二者密切配合，协同一致发挥作用。

追溯历史，“从世界范围考察，人类的统计行为大体上是与会计行为同时产生的，而人类的会计、统计工作在相当长的历史时期内又是合二为一进行的。”^[236] 在古代社会，围绕税赋征收

所进行的人户登记与田土丈量，形成了会计与统计在财计管理工作中相结合的基础，由于这个历史时期的这一财计基本组织工作与管理环节上密不可分，在组织管理程序方面相互交错，故会计与统计两种职能只能结合于同一组织实体之中，以便协同一致发挥反映与控制作用。而“会、统之分野，统计成为一门独立的科学则是近代经济发展的产物，自此，统计建立了更为广阔的计量、登统与控制领域。”^{〔237〕}然而，这个时期的分立却只是集中体现在它们的专业化分工及具体工作的优化处理方面，而从对财计工作组织管理的主流方面讲，二者从始至终又是相互影响与密切结合发挥作用的，它们在漫长的历史发展过程中创造了协同发挥作用的历史业绩。尤其是在二十世纪三、四十年代以后，世界信息化经济发展的新浪潮，又将它们之间的合作与协同发挥作用的关系推进到一个崭新的历史时期。在此阶段，它们在组织管理与方法应用中，密切配合，互换精华，在宏观经济管理中发挥了越来越大、越来越充分的作用，进一步显示了在现代经济发展中会统日趋密切结合的必然性。到二十世纪五、六十年代，人们又进一步认识到，会统结合不断强化对宏观经济活动的控制是未来国家管理系统工程建设中的一大发展趋势。在二十一世纪，在世界经济一体化与国家经济集团化的进一步演进中，在知识化经济、数字化经济发展中，实现会统在组织、制度、方法方面的一体化控制必将成为新一代管理者所必须解决好与处理好的一个重要问题。

六、在财计组织部门建设的历史过程中，确立审计组织部门在国家经济控制中的独立工作地位，是一个重大历史性进步

应当注意研究这样几个变化，政府审计部门与政府会计部门的分立分设是国家对财政、会计工作加强管理的重要标志；审计

部门独立于财务行政组织部门之外，取得超然独立之地位，既是国家在中央乃至地方经济控制系统建设方面取得实质性进展之重要标志，又是进一步强化对财政、税务、会计、国库控制的重要标志；最高立法机关通过立法，既明确了审计组织部门的权威地位，而又具体而切实地明确了审计组织部门的受托责任，这是以近代国家为开端，以现代国家发展为典型的法定化审计与规范化审计确立之重要标志；而在审计组织部门建设进入信息化经济发展阶段之后，它的组织工作及技术性操作工作，实现科学化的重要标志则是计算机审计的广泛应用。同时，应当注意，政府审计与会计公司（或称会计师事务所）所履行的审计责任及所进行审计工作应具有一定的区别，二者不能混同，其关系与审计分工不得随意加以处理，只有政府审计与会计公司审计畛域分明，审计业务界线清楚，责任关系明确，方能在国家经济与公司经济管理取得良好的审计效果，产生良好的社会效益，并维护审计的权威性。

此外，还应当看到，在二十一世纪，伴随世界经济一体化的历史进程，随着世界性的生态环境问题日趋突出，以及随着未来会计职能部门更广泛、更深入地进入宏观经济管理领域，审计组织部门也将在宏观经济审计方面显示它日益重要、日益广泛的功能性作用，由此审计组织部门的建设也将在肩负新的历史使命中得到进一步发展。

七、在财计组织建设中须稳妥处理好变革与继承的关系

以政治、经济乃至科学技术等环境要素变化作为财计组织变革的根本依据，在确定变革时，既要注意把握变革的历史时机，又要注意掌握变革的历史进程。同时，变革之中在处理历史与现今的关系时，一方面要充分考虑财计组织建设的历史成就、历史

经验，合情合理解决好变革与继承的问题，既不可一概否定，也不可变动失常，以在处理变革与继承关系时保持财计组织的相对稳定性。另一方面又要立足于进取，革除财计组织中的弊端，废除财计组织中陈腐、冗杂的东西。

史实证明：上层建筑变革必须与经济基础变革相适应。在财计组织变革中，一方面要从现时财政经济发展状况及其演进趋向测试出发，适时调整财计组织机构，力求增设相宜，裁减适度，其体系利于上下贯通，其层次注重协调一致；另一方面又要注意委派各级财计长官，理顺各类财计职掌之间的关系，既要防止机构臃肿，冗员麇集，又须防止贪盗滋生，漏洞百出。总之，无论在纵向财计组织关系构建方面，还是在横向财计组织关系构建方面，都应充分考虑经济环境变化中的财计组织目标的调整与变动；无论在官员能力考核方面，还是在官员道德考核方面都应从国计的重要性出发及组织的成效出发，以及从充分发挥组织的功能作用出发。

八、财计组织部门建设与官僚组织体制形成的历史渊源关系

财计组织部门是官僚组织体制中的一个重要组成部分，它伴随着整个官僚组织体制的形成而形成，演变而演变，乃至发展而发展，因此，它既具备官僚组织体制层层统驭及逐级实行权威性统治的优点，而又在官僚主义及形式主义思想的支配之下，带有官僚组织体制所固有的种种弊病。这样，克服官僚组织体制的种种弊病，在财计组织建设、变革与发展中正确处理民主与集中，集权与分权，以及内容与形式之间的统一关系，便已成为人类战胜官僚主义，在经济组织建设方面取得进步与发展的一个十分重要的问题。在未来的社会里，适应世界经济一体化与国家经济集团化，以及信息化经济、知识化经济发展的历史趋向，财计组织

体制的改革必将以不断提高对财政经济决策能力、速度、质量，以及以提高管理效益为转移，并最终从根本上解决官僚组织体制、官僚主义办事作风及其形式主义方面的问题。

从前文所引述大量史料中可见，官僚组织体制形成及发展于官厅各种衙门组建过程之中，这种组织体制及其从这种组织体制运行过程中所产生的官僚主义造成了一种极其深刻的社会性影响，并且这种影响牵连到社会的各个方面。从时间跨度上讲，它的存在及其影响从古及今，旷日持久，其顽固作用有可能还将持续延展到若干个世纪，故要从根本上消除它的影响却是艰难困苦的。

财计组织部门是整个官僚组织中与经济集权有着密切关系的分支系统，正是从这一点出发，可以讲它是整个官僚组织部门的基础。一方面随着经济的发展，各类税收的增加，以及经济控制范围的扩大，统治者从强化经济集权出发，不断至上而下扩展着财计组织的系统，并完善着横向组织系统方面的归口分工管理与纵向组织系统方面的逐级控制；另一方面依然从强化经济集权出发，既不断组建规模越来越大的国库财物储备与出纳部门，并使这个专职部门之中的收储、保管、发放等环节日益趋于细化，而又从建立经济牵制关系出发，在税征、会计、国库出纳等部门之间构建起越来越复杂的经济制约关系。由于从中央所实行的分部组织建制，至上而下逐级延伸，并呈伞状伸展开去，故最终形成了“金字塔”式的组织模式。这种模式在历代之间既逐步演进，相沿不改，而又不断从组织规模上加以扩大，最终在形式上与内容上把官僚组织体制统一起来，造就了盘根错节的官僚组织关系。在盘根错节的官僚组织关系中，以权利为中心，因权力的分割而不断设官理事，又因利益的冲突导致官官之间的权利争夺。在权利争夺之中，一方面在部门间、职官间相互设置障碍，从而

形成办事滞缓、矛盾重重的官僚病，而另一方面，随着权力分割的细化，又导致官僚组织机体日益膨胀，以至机构重叠，职官虚设，冗官冗费陡增，从而又造成组织机构杂乱，办事关卡重重，组织领导行为僵化的官僚病症。

官僚制法语（bureaucratie）的原意是指“在事务或管理中起主导和核心作用的制度”^{〔238〕}，它既涉及到政治与行政范围，又涉及到社会的各个层面，而官僚组织则是在这种制度支配之下的各类衙门或组织部门。官僚制的存在及其发展具有它的历史必然性，它的产生与发展系管理国家及社会之必须，从古至今一直在国家的一些权威性组织管理活动中发挥着重要而持久的作用，并且它渐自具有不可摇撼的铁壁性态，这是应当加以正视的。然而，伴随着官僚制的演进，受这种制度支配的组织机构逐渐暴露出官僚主义体制所固有的种种弊端，诸如形式主义、保守主义、专制主义、功利主义等等，最终不仅造成办事效率低下，作风简单粗暴，人际交往趣味低级，争权夺利与勾心斗角在官场中司空见惯等现象，而且导致越来越严重的经济犯罪现象的发生。

正如德国社会学家马克斯·韦伯所讲“行政工作在某种特定方面的发展，常常是这种行政管理工作官僚制度化的宜适土壤。”^{〔239〕}韦伯还进一步指出：就国家财政中的“税收”制面言，它成为“官僚制度的行政管理工作长期存在下去的先决条件。”^{〔240〕}不仅如此，作为国家经济管理支柱的财计组织部门，在组织的发展方面历来都处在统治者的最先考虑之列，故古代国家从中央的分部建制，到它的基层组织中的分科建制，以及在它的中间层次中从纵向与横向两方面所相应进行的组织构建，最终形成了财计组织系统方面的“金字塔”型的层级结构，并在其上深刻地打上了官僚组织体制的烙印。

到现代化经济发展阶段，随着官僚制与企业中的科技化经济

的结合，官僚制在组织构建上已充分表现为一种大规模的组织形式，成为一种“完整发达的官僚制机构”^[241]，这时，它与以往的官僚组织体制已形成明显的区别。学者们认为：这种“纯粹的官僚制组织”，已优越于其他任何组织，它已“能够集中处理大量复杂、高水平的事务”^[242]，因此，“从技术合理性的观点来看，还没有其他组织形态能够与之匹敌。”^[243]尤其是它的“明确合理分工及专家们的各行其职构成了高技术、高效率、准确无误的持续衔接的集团活动”^[244]，故而“目前我们还难以寻求到优于官僚制并具备技术有效性的‘代用品’。”^[245]当然，这也是官僚制引向企业经济组织构建方面之后所产生的一个突出变化，它源于官厅的官僚制，在组织构建中既承继了官厅官僚体制优越性的一面，而又保留了官僚制的种种弊端。这一点在第四章总结时将进一步论及。

从社会的发展方面来看，今后克服官僚制所固有的弊端，消除它的不良行为，从思想上根除官僚主义，从工作过程中去掉官僚主义作风，又确实是人类所要进取的方面。尤其是在现代政府组织机构的改革方面，必须充分注意革除“官场病”，以求完善财计组织决策体制的建设。对于这个问题下文在论及企业财务会计组织构建问题时将作进一步研究。

第六章 民间财务会计职能部门 的产生与发展

在原始社会末期，随着一夫一妻制家庭的产生及私有制的出现，围绕私家财产考核的家计活动便逐渐开展起来。其后，那些依仗权势逐步富有起来的家庭，通过对奴隶的剥削逐步积聚财富，最终建立起奴隶主庄园。自此，庄园经济发展起来，家计组织活动也随之在庄园的管理工作中占有重要地位。从最初处于萌芽状态的庄园经济演进的趋向中已可以看出，家庭或家族不仅要通过计量与考核达到保护私有财产的目的，而且也是为了不断扩大所积聚财产的占有数量；同时，那些被确定为“管帐”的人不仅受主人之托去核计各类财物帐目，而且要管好财产的储备，保证储备财产的安全，并反映主人对这些财产的支配。

当原始交换活动发生之后，家庭，尤其是那些富有的家庭也相继进入交换领域，家庭与外面经济关系的建立使家计显得更为重要，使家计原来作为家长的附带工作开始发生转变，自此，家长开始把家计摆在家庭工作的重要位置之上。故本章在研究民间会计组织建设情况时便以这一变化作为研究整个问题的起点。

第一节 古代民间会计专职的产生 及私家会计组织的形成

在自然经济占支配地位的奴隶制与封建制社会里，社会经济的发展一直被限制在一个狭窄的范围之内，农业停留在分散、封闭而落后小农业状态，工业处于落后生产方式支配下的家庭手工业阶段，而这个时期的商业还远非生产物商品化结果所形成的那种商业，而只是一种一直处于贩运阶段的贩运性商业活动。因而，与同一历史时期的官厅财计组织演进状况相比，尽管两者处在同一社会经济环境之中，但是由于在控制对象、控制范围与管理目标上的差异，便自然而然造成了民间会计组织远远落后于官厅，而且这种落后现象一直持续到近代经济发展的早期。

同时，在此期间，在民间各种行业的会计中，其会计组织设置状况也存在着较大差别。从庄园会计方面考察，它从奴隶制时代到封建制时代，一直处在缓慢行进的过程之中，一方面由于庄园经济与官方存在着连带关系，这使它能够将官厅里的一些组织制度与方法引进到庄园经济管理之中，以此有别于其他行业，而另一方面，由于庄园主的守旧习性，又使庄园主的组织管理工作长久的处于封闭状态，如庄园管家制度及庄园的代理人制度都是庄园封闭经济制度中的更为封闭的方面。

在奴隶制时代，手工业作坊中的相当一部分是庄园经济的附庸，而另外的一部分虽然摆脱了庄园经济的束缚，但其生产手段与组织工作也一直处于极为落后的状态。直到封建经济的繁荣发展阶段，手工业作坊才初步有了明显的进步，及至在封建社会末期，它才在资本主义经济关系萌芽过程中显露出朝着新经济时代

近进的气势。

从第一讲已可见寺院经济的产生同神权的确立存在一致性，尤其是寺院会计被认为是神授权力之一种。同时，由于从实质性内容上反映出来的王权神化，故官厅与寺院最早便产生了至为密切的关系，二者的相互影响使寺院会计既带有神的色彩，也带有官厅的色彩。到中世纪，教会会计在欧洲的经济、文化乃至经济管理发展中产生了重要影响，教会会计在寺院会计的基础上取得了一定进展，尤其是教会中的会计专职在神权的支持下地位也有了明显的提高。

在自然经济时代，在民间行业中具有代表性的是前资本主义的商业与金融业，它们不仅是体现这一历史时期会计进步的标志，而且在创造条件使会计发展进入到新的时代起着先导性作用，所以这将是本章着重研究的问题。

在庄园会计、手工业会计、寺院与教会会计，以及前资本主义商业会计与金融会计这些行业的会计专职及会计组织建设，东西方国家既存在共同之处，也有着不同的经历及各自的特点，尤其是到封建社会末期，在由封建经济向资本主义经济演化的历史过程中，东西方开始出现较大差异，而且这种差异随着社会经济发展历史进程而不断扩大，以至最终决定着东方国家的会计渐自落后于西方国家的会计。

一、庄园经济演进中的会计组织形式

就土地占有权而言，欧洲的庄园包括直属于领主的公田与分配给农奴的份地两部分，故所谓“庄园制度也是由领主经济与奴隶经济两种对抗性的经济成分构成的一个矛盾的统一体。”^[246]庄园经济最初表现为一个极其简单的自然经济活动过程，加之由奴隶主固守本土的保守性所决定，几乎每一庄园一开始便推行一种

授权或曰受托责任的管家制度。在这种制度下，会计工作在管家主持下进行，或由管家兼顾操持，或由管家再委托其助手兼顾进行，或者采用其他委托方式，但无论采用哪一种方式，庄园会计都是作为管家一揽子管理庄园的一个重要部分，它在明确管理受托责任中发挥着重要作用。

庄园里的经济决策权握持于奴隶主手中，而管家则执行奴隶主的决策指令，对整个庄园经济的日常管理工作负责。“庄园制度”中最重要的内容之一是会计报告制度，它要求管家必须定期向奴隶主提交会计报告，并在报告中作出必要的说明，以接受奴隶主对他的监督，而奴隶主则根据会计报告检查管家对受托经济责任的履行情况。在古代埃及，庄园里的管家工作分为两个基本部分，一是负责安排庄园里的生产、经营活动，处理与庄园外部的经济往来关系，一是负责考核各项财物收支情况，并对库房所存财物进行管理，以安排好庄园主的生活。在报告之前，管家要对两方面的工作进行总结，为编制报告作好准备。从古埃及庄园经济的发展趋向上考察，庄园经济越是取得发展，奴隶主对管家后一部分工作的要求也便越来越高，管家也越来越重视对会计工作的改进，包括会计报告制度在内的庄园会计组织制度随之得到改进。在奴隶制经济发展阶段的埃及庄园里逐渐“有了水平很高的帐册报表制度；各管家经常向主人呈递详尽的报表；农产帐房呈递过去一年的总报告。”^[247]这里所讲“农产帐房”也是一种一揽子的办事机构，其主要职能是根据农产品收支情况，汇总编制收支报告。

在罗马的奴隶制时代，为控制庄园经济，奴隶主专门制定了庄园管家工作细则。工作细则中明确规定，作为管家必须定期按规定报告项目，向庄园主报告会计帐目。庄园主则检查这些报告，并根据检查结果作出管家去留的结论。这一历史阶段，“在

古罗马，核算的主要目的是监督。核算应当是‘揭示由于管家、奴仆的无能或欺诈而造成的损失’。”^[248]后来，这种进行经济检查行动的进一步发展，便形成了一种“代理人帐户”。当庄园主将某一经济事项委托管家处理，便形成受托责任关系。而这时的一些受委托的管家又往往将会计方面的工作，委托给那些“受过良好教育的奴隶”^[249]进行。作为管家的特殊助手的“记帐人”，为了正确反映主人与管家之间委托与受托关系，便特别设置了“代理人帐户”，用以系统反映被委托经营的经济事项的收、支与结存关系，并定期在这种帐户上进行清算，将清算之结果反映在会计报告之中，由管家将报告呈送庄园主检查，以据此解除受托管理之责任。后来，这种作法逐渐推广开来，久而久之又形成了一种“代理人记帐制度”。

庄园中的管家制度及由管家主持帐务的基本作法，在古希腊，以及在奴隶制时代中东地区的一些国家庄园里也几乎是大同而小异的，这种情形在欧洲人进入中世纪时代之后其基本格局仍然无多大改变。尽管随着自给自足的自然经济的发展及奴隶的解放，庄园经济在奴隶制时代的基础上得到了相应发展，然而，正是由于奴隶转变为农民，从卖身的依附关系中摆脱出来，因而便在大的庄园之外造就了千家万户的小农业个体。这些个体中的相当一部分在小块土地上耕作，采用落后的生产方式与管理方式，如在会计方面，其工作过程及至个别活动也与家长的行为融合为一体，那些小地主一般都亲自担当家计，只是那些“大地主通过一个管家来监督。”^[250]即使皇帝或国王的私家庄园也依然采用管家制度，如法兰克王国加洛林王朝的国王查理大帝（公元768—814年）也采用管家制度控制他的庄园，他下令“每个管事（管家）应编制关于朕一切进款的常年报告。”^[251]并要求对各项财产一一列出详细帐单，以严格监督动产与不动产的变化情况。查理

大帝管理庄园的业绩集中体现在那些由庄园管家负责编制产生的帐单与报告之上，它们是会计发展史上实证性很强的史料。

从会计工作既定的目标方面考察，封建制时代的庄园与奴隶制时代的庄园也表现为一脉相承。在欧洲中世纪“庄园主记帐的目的是由于他需要检查这些管家是否诚实可靠，防止损失和盗窃，提高功效。而从受托管理方面看，会计记录乃是自己忠实履行义务的证据。”⁽²⁵²⁾值得注意的是，一些大的封建庄园在经营过程中逐步认识到帐目真实可靠的重要性，故庄园主开始聘请官方的审计人员来检查管家的帐目，这便是“庄园审计”的起因。这种庄园审计“基本上是对管家的会计责任进行审查。”⁽²⁵³⁾尤其是年审，审计人员要根据审查出来的情况编写作出结论的报告书，并“在庄园主和在管家面前宣读。每个管家都可能被叫出来回答问题，并用自己了解到的事实进行证实……。从这一意义上讲，庄园审计乃是通过质询进行综合管理的最佳手段。”⁽²⁵⁴⁾

十三世纪是英国农业的繁荣发展时期，庄园经济的发展也出现了新的局面，并使英国的庄园成为欧洲的一个典型。在此阶段，鉴于庄园主又进一步认识到在庄园经营过程中庄园里的管理层的重要性，故他们不断着手充实庄园里的管理人员。在庄园收支事项日趋繁杂的情况下，会计人员又在重点加强之列。由于新的环境及特殊情况使会计、审计人员不断增补，这样也便很快造成了对这些专业人员需求的缺乏，因此像英国牛津这样古老的大学也开始增设“庄园会计”⁽²⁵⁵⁾这门课程。

在庄园会计组织建设及其工作职能目标的确定方面，中国的情形也与上述国家大致相同。如在西周孝王统治时期，在一家属于贵族“隈”所拥有的庄园里，便雇佣了两名管家，一名叫作“效父”，专掌庄园的内部事务，他除承担“书计”方面的工作外，还负责丝及丝织品之类财物收支与保管。而另一名叫作

“𡔷”（音读作括）的管家，则专掌庄园对外经济事务的处理，凡财物之交换、庄园与庄园之间经济关系处理，以及经济券契（合同）的签定，由其负责。此外，在庄园内部，他还兼管马匹之类财物收支^[256]。从以上两个庄园管家职责划分中可见，两者在财务管理方面已存在着牵制关系。同时，他们各自必须向庄园主报告，由庄园主检查他们责任履行情况。

在中国的封建制时代，地主土地所有制是这个时代政治经济统治的基础。自战国以来，所谓“公田”、“官田”，大都属于皇帝、贵族，或归官僚及寺院占有；所谓“私田”也大都归由大地主、豪绅占有，而属于自耕农的土地则微乎其微。并且分散的自耕农仅仅是在一小块一小块土地上从事耕作，其收入微薄，负担极重，故这类自耕农的“家计”只是作为家长附带进行的工作，相对而言其所应用的会计方法也处于简单落后状态。因而，体现这一历史阶段私家财计组织发展进步的依然是那些地主庄园。无论是“官田”性质的庄园，还是属于“私田”性质的庄园，其会计组织的构建虽较官厅财计组织大为简化，然而它的基本组织格局却与同朝代的官厅财计组织部门大体一致。在那些大、中型规模的庄园里一般都设置有两大部门，一为会计部门，负责庄园经济收支的核算，一为仓储部门，负责庄园财物收受保管及钱粮出纳。如兼有“官田”（包括皇帝赏赐的祭田与学田）与“私田”两种性质田产的孔氏地主庄园，其内部财产管理的职事设置，自宋朝统治时期便采用官厅的基本组织格局。全庄园设礼、乐、兵、农四大职事，在农职之下专门设置有主管全庄园财计的职事；至明代孔氏地主庄园改设六厅，其中管勾厅主掌财计。在所属部门中已专门设有主管会计的“司房”^[257]，并在司房中又有会计主办、帮办与内府房、粮库出纳之划分；到清代孔氏地主庄园改称“司房”为“内帐房”^[258]，设总师爷一人，统掌内帐房

事务，其下有管帐人员数人及库房出纳数人，其分工已较细致，其组织规模有明显扩大。在中国封建社会制度下封建庄园发展的千余年的时间内，孔氏地主庄园在财计组织设置方面是一个典型。

从地主庄园演进总的趋向上考察，不少普通的大、中型地主庄园在封建制时代，基本上逐步由管家组织形式向帐房组织形式演进，而那些小地主所经营的庄园则由家长一揽子理事进展到在亲属之中指定专人管帐。

二、寺院经济演进中的会计组织形式

（一）奴隶制时代

如前述及，神权对于经济的支配作用早在原始社会末期便已出现，并在奴隶制时代的初期得到强化。其后，在奴隶制发展时期统治者又逐步将神权具体化，以神权巩固他们的统治，以神权显示他们统治的威慑力。寺院经济以及后来的教会经济便是在这种思想背景及施行神权统治的行动中发展起来的，它所创造的万世基业，从奴隶制时代开始，一直被继承、发展，并通过封建制时代直到资本主义统治时期。

本文在阐述中把寺院会计（或曰神殿会计、神庙会计）看作一个历史演进的全过程加以研究，不论其宗教派别及其所奉行的教义差异如何，不论是东方的寺院制度，还是西方的寺院制度，都将其作为一个整体来考察它们的财计组织设置情况。

最初，寺院里的财产与国王的财产，以及国家的财产都来曾明显地划分开来，如果要讲其中的区别那只是将国王或国家财产的一部分以寺院的名义划分出来。正因如此当时的一些僧侣或祭司作为寺院经济的主管人，或作为它的会计、出纳，与当时官厅的职掌确认情形也大体上是一致的。如著名的巴比伦神殿的经济

收支事项记录者所作出的“神殿帐户”^[259]，与当时官厅的记录官作出的经济帐目便基本上相同。此外，巴比伦神殿的记录者有时还被国王派往远方，让他们同官厅的记录官一道去征集祭祀品^[260]。值得注意的是当时巴比伦的相当一部分物品交换事项及信贷事项发生在寺院的经济活动过程之中，这些事项促使寺院的经济活动趋于复杂化，使担任财产收支记录的僧侣成为整个寺院管理组织中的一种重要职掌，其地位也越来越重要。从第一讲阐述中已可看出，正是由一些在寺院里作会计的僧侣或其他神职人员所作出被称为“帐单”的会计记录，成为人类文化宝库中最早的一批经济文献，这些记录一度受到官厅所作记录的影响，而后来在这种记录中所体现的进步反过来又影响了官厅的帐目记录方式方法。

在古代埃及，寺院经济的起因及财产划分情形与巴比伦的神殿十分相似。在那里“庞大的神庙不仅是宗教中心，而且是大土地所有者。掌管土地及其收成，需要大量的非祭司人员。”^[261]那些非祭司人员的作用同官厅里的书吏一样，他们的记录具有法定性，故一直被保留下来。那时候“每一座神庙建成，当国王说明是献给某特定神明的时候，要附送一定数量的土地，以解决神庙的经济问题。最初，古埃及所有的神庙和土地都是国王的私有财产……，后来，神庙或个人占有土地，须凭持它（他）们的势力。”^[262]随着神庙占有土地的大量增加，并逐步在经济支配上取得独立之地位，神庙会计亦相应取得独立地位，在神庙经济管理方面日益起着不可取代的作用。在埃及第二十王朝时期，“拉美西斯三世一生赠给神庙的土地，占古埃及可耕面积的十分之一。土地上的居民和手工业作坊等，往往也跟随土地一起归属神庙。”^[263]神庙经济的独立及其经济结构的复杂化，使更多的祭司从原来神职工作中脱离出来，专门从事与官厅书吏一样的事务。

这时，神庙里也已相应形成自己的专库管理制度，并根据这种制度对神庙的财产进行考核，如指定专门“存放举行宗教仪式必须品的仓库”^{〔264〕}，不仅在制度中明确专用，而且立定帐目进行专门考核。古埃及寺院的专库组织制度是世界上寺院会计在奴隶制时代取得明显进步的一个重要标志。

在中国的奴隶制时代，神事活动与类似神殿或神庙这样的举行神事活动的处所，直接是当时官厅统治活动的重要部分，如前文所述商代所设神职官员，在王朝财政收支活动中起着重要作用，尤其是在祭祀活动方面，由其直接进行记录与考核。至周代，神职官地位又得到进一步的明确，如《周礼·春官宗伯》记载，春官之下设天府掌祖庙之中各种祭祀所用器物之收藏、发放与考核，又设典瑞一职专掌出纳、保管礼神之玉器等事。中国奴隶制时代对神庙经济活动的考核与官厅设官管理的一体化，在世界上别具一格。

（二）封建制时代

到封建制时代，作为一种具有一定教规的寺院经济制度在以往的基础上确立下来，这使它的组织建制得到切实的保证。据估计“到第五世纪末，埃及的隐士和修道僧，在数目上已几乎等于城市的人口了。”^{〔265〕}只是后来当基督教兴起之后，古埃及宗教无论是在国外还是在本土，都失去了它的重要性，并于公元535—537年关闭了座落于费本岛上的最后一个神庙，自此结束了古埃及宗教的历史，而取代它的则是佛教、伊斯兰教、基督教（包括正教、新教、天主教）等新兴教派及其这些教派在原有基础上所建立的教会组织制度。

从这个时代寺院的经济隶属关系变化方面考察，“中世纪寺院制度为了规避安贫乐道的誓约，把庞大的财产归于集体所有”^{〔266〕}，它们开辟了大量的荒地，在农业方面取得了较为稳定

的收入。同时，寺院对它的田庄实行了“精细的经营制度”^[267]及严格的管理，其中尤其是那些大寺院由于对田庄“管理适当而获得了莫大的物资进步。”^[268]此外，许多寺院还拥有一定规模的手工业作坊，并且这些作坊生产出来的物品已远胜过一些贵族庄园。如啤酒制造作坊便是这样，由作坊生产的啤酒在行销中已享有盛名，曾以“教会商人”作经销代理，通过这些商人将啤酒运到很远的地方。再如一些寺院作坊所生产的放水用铅管、农用肥料、铁器、木器、纺织品，以及其他物品也因销路不断扩大而享有盛名，并因此而使一些寺院获得“模范田庄”的称号。当然，除上述收入之外，寺院还有宗教性收入与放款收入，以及还领受一定的社会基金。多种而广泛的收入使寺院积累了大量的财产，并在官方备案，以此确保寺院对这些财产的占有权与支配权。

由此可见，到封建制时代，伴随着寺院经济关系的复杂化，逐步形成了寺院的经营与管理制度，久而久之并把这些制度融合于宗教规范之中。加之它的社会经济地位的确立，财产权受到官方的保护，使它在 medieval 政治经济中起着十分重要的作用。尤其到十二、十三世纪以后，一个寺院几乎将农业、手工业与商业结合在一起，并使其中的商业渐自摆脱物物交换的形式，而代之以货币经济，因此，这种变化又最终导致寺院团体的产生。正是因为这种变化，逐步深入地影响到寺院内部经营与管理组织构建的不断调整，在会计组织部门构建方面的不断变化。

那时候，欧洲的寺院已形成统治关系明晰的组织系统，通常在住持之下设置院长一人，副院长一人或数人，由副院长分工管理行业性行政人员。在经济方面具体由总务长负责，由其主管“寺院的土地、进款和动产。隶属他的有：一个地窖管理员或储藏员和作坊的监管员、一个会计员或司库，以及一个稽核员，即查进款和帐目者。”^[269]那种存放啤酒、葡萄酒及食油的地窖与谷

仓、烘面包房、牲畜棚，以及其他储藏物品的地方也分别指派管理员具体进行管理。此外，磨房、工场、酿酒所、鱼池等也都指派专人进行管理。凡各收支单位都须定期向会计及稽核员报告帐目，以接受检查。

在上述组织机构中，寺院住持具有经济决策权力，凡涉及到寺院内外重大经济事项均须由住持作出决定。在十二世纪以后，一个住持大体上可以支配他所管寺院的三分之一的进款，并且往后这种支配权一直在不断扩大，以至寺院里的各项支出须经住持的批准其执行方可成立。应当注意，那些由若干寺院组合而成的寺院团体，它们对团体经济的监督已具有一套特定的办法，如息斯脱西安寺院团体通过严格的经济监督将分散的寺院紧密联系在一起，它们有“精细的簿记员和会计员”^[270]，以及另外专门配备有稽核员。对于每一新寺院的建立，也都必须首先进行这方面的组织配备，它是新寺院组建的一个必备的条件。

当然，由于寺院经济的扩大化，商业市场上的一些习俗逐渐渗透到寺院的内部，寺院里的腐败现象也随之产生，连相当一部分会计、审计工作也渐自流于形式。加之寺院一直因袭相传下来的一些旧的习性，也限制了会计组织在内部管理中的系统建设，这是寺院里的会计组织建设较之同一时代商业行业会计组织建设滞后的一个重要原因。同时，在十字军远征时期，寺院所进行的抵押放款事业空前地发展起来，由于会计组织建设的滞后及会计人员专业能力方面的局限性，已使他们无法进行像这样难度大的管理工作，因此这时连那些新寺院团体的住持也不得不求助于熟悉银钱经营与银钱业会计的犹太人或巴比伦人^[271]，通常委托他们对银钱交易中发生的往来事项进行考核，合理合法地进行债权与债务的清算。这样一来，“寺院由于抵押放款和从它们市场与贸易上所得利润，自然地过渡到真正的银行事业了。”对此“人

们可有充分理由指称寺院是中世纪时代的第一批银行家”^{〔272〕}。外部因素影响到寺院内部，而后寺院在银钱经营方面积累起的经验又自然而然影响到它的外部，寺院里的一些人同社会上的银钱经营者的长久交往与结合对中世纪末及至资本主义社会初期银行组织及其银行会计的发展作出了奠基贡献，这是寺院管理组织发展中的一个特殊的方面。

这里相关联考察一下中世纪时代的教会制度。教会为基督教各派组织形式之统称，如前所述，它包括天主教会、东正教会与新教各宗派教会在内。尽管作为寺院制度它在教会成立二百年之后才产生，但寺院经济发展的历史却较之教会历史悠久，而且在它出现之后，对教会制度又产生了深刻影响，并使寺院制度中的许多有益的作法最终融合到教会制度之中。从会计组织构建方面讲，因相互影响而存在着共同之处。

公元 325 年，罗马帝国君士坦丁皇帝在尼西亚主持召开了基督教历史上第一次公开的主教会议，这一举动使基督教成为罗马帝国国教的一个良好开端。其后，自公元 476 年西罗马帝国灭亡至公元十六世纪中叶，在这一千一百余年的历史时期内，无论在基督教内的各教派之间出现怎样的分裂，无论它的内部与外部发生怎样的曲折变化，基督教会影响都一直在扩大，并最终成为世界上三大主要宗教之一。

基督教所辖教堂的兴建几乎大都来源于捐赠，尤其是那些大教堂的兴建既有政府的资助，也有皇帝的赠送。与此同时，教会还被赋予一种接受遗产的无限权力，它可“领受每个人在临死之前愿意留给最神圣天主教会的产权证。”^{〔273〕}这成为教会源源不断聚积财富的另一大渠道。另外，有一些国家的统治者还将没收异教徒的财产作为教会的基金。以上收入流入教会的数目越来越大，这促使教会的领导者日益重视对教会财产的管理。如一些主

教早在公元三世纪上半叶便明确作出规定，凡是教会的教士及管事人都应当具备财产管理方面的知识，并由主教指定一个僧侣“充当财政管理人员”^[274]，并以财政管理人员为首对教会的全部财产进行管理与考核。到公元五世纪，这时教会的势力范围已渗透到广大乡村及农业区，至公元七世纪，许多教会已拥有 7000 至 8000 处庄园，而当时那些拥有 2000 处庄园以内的教会仅仅被认为是小有产者。一些小农往往被迫把土地抵押给教会，而这些土地最终会收归教会所有，这样又进一步扩大了教会所辖庄园的范围。对于庄园的管理教会采用委托代理制，即委托管家（或称之为管事）代管庄园，管家承担受托责任。管家为定期向教会报告帐目，又委托簿记人员考核庄园经济收支。由此可见，教会既接受了许多庄园主的土地，又同时接受了它的管家委托制度。

公元六世纪末至公元七世纪初，罗马教皇格列高利一世一度派遣执事与副执事对地方教会的财产进行管理、考核，借以加强教皇对地方教会的控制。其后，到公元十世纪末教皇还在教会中设置了相当官厅总会计官一样的管理人员掌理教会会计，同时又设置相当于官厅的出纳官及支出总监掌理财物出纳^[275]。通过公元 1096—1293 年所进行的十字军东征，又进一步提高了罗马教皇统治的权威地位，使其成为西欧统治集团的霸主，教会在此期间又积累了大量的财富^[276]。自此，各地的主教都必须向教皇交纳所规定的款项，这使教皇所控制的收支已达到国家财政收入的规模。这种经济收支规模使教皇不得不再三改进它的管理机构，并以官方财计组织模式作为改进的取向，渐渐形成由簿记、现金出纳、仓库保管，以及稽核人员所构成组织系统，并在它们之间建立起相互牵制的关系，其组织格局与官方趋同。各地教会配备的财计管理人员与教皇直接控制的组织相适应，它一方面向教皇呈送会计报告书，另一方面又对基层教堂的帐目进行考核。在基

层教堂里主管之下也配备有簿记人员。以上情形表明, 教会的会计组织也形成了它的系统, 并在这方面较之寺院进一步。

在中国的封建制时代, 并行发展的有佛教与道教两种, 佛教于东汉明帝元年传入, 其修行方式、礼仪, 以及经济管理方式具有国际性规范, 而道教则起源于古代的巫术, 是中国汉民族固有的宗教。道教在设立之时便明确规定, 凡入道教者须以五斗米作为奉献, 故俗称其为“五斗米道”。考察中国古代之寺院经济, 以佛教对经济的管理为典型, 而道教在不少方面也与佛教的管理方法相一致, 故以下以佛教的禅寺为对象开展研究。

中国的佛教在隋唐之际得到发展, 尤其是自武则天开始, 李唐诸帝“广度僧尼, 优崇佛教”, 佛教在这个阶段得到很大的发展。此后的百余年间, 由皇帝宣赐, 信徒布施, 以及寺院依仗权势巧取豪夺, 使寺院所占有的庄田及钱财越来越多, 自此, 寺院经济已成为整个封建经济中的重要组成部分。遍布于各地的寺院既通过多种渠道收取钱财并广置土地, 而又将土地出租, 收取大量地租。同时, 每当青黄不接之时, 又贷放钱谷, 发放高利贷。通常因农户无法偿还债务, 故在寺院催逼之下, 只好典卖田产, 由此寺院又吞并了大量的土地。此外, 寺院所开设的“无尽藏(典当铺)”充当着寺院吞食农民土地的工具, 那里所宣扬的行善实质上是十分残酷的剥削。中国的一些大的寺院还从事商业经营活动, 它们把一些日常用品贩运进来, 出售给附近的农民, 又从中进行盘剥。与西方的寺院相同, 中国的寺院同样向世人宣扬“布施果报”奥秘, 动员世人广施钱财, 以求来生报应。世人亦毫不迟疑信奉其说, 从而又为寺院积累了大量财富。

钱财的进项及其花销越来越复杂, 寺院里进行管理分工的职事的划分也便越来越细。在中国, 寺院里具有决策权力的人称为“三纲”, 即上座、寺主与都维那。“三纲”之下按照因事设职的

原则，设典座掌寺院之总务；设职岁主管寺院会计^[277]；设库头（或称为佛事）掌寺院之财物出纳与保管。以上为寺院财务行政管理方面的主要职事。

从专项管理分工方面讲，凡管理庄田总务者，又称之为“知墅”或“知庄”，俗称庄田管家，为考核这一专项收入，其下设写帐人，由其编报帐目，并定期呈送收支报告。库头掌职事堂（库房），按所管财物种类的不同分设各类库房管事僧人，对口进行管理；职岁统领若干写帐人，寺院大则写帐人多，寺院小则根据实情酌减。职岁于岁终之际领导众写帐人编制会计报告，各项财物都按照“四柱”列出明细数目，并由职岁率众写帐人签押，以明确各自的责任。

与组织管理分工相适应，在典座、库头与职岁之间也构建了经济牵制关系，三职共同执行“三纲”所作出的决策方案，在执行中既相配合，而又相制约。如在开支方面，凡佛事与膳食用度、挂搭衣物领用，以及其他诸色费用开支名目皆依等级定有月例，并汇总确定年度支出预算。预算既定三方必须遵照执行，不可有违。执行之结果通过月考与岁会呈报审核，并公布于众，“三纲”依据报告作出审定结论。上述组织制度自唐代便已成定规，其后历代继承发扬，形成了具有东方特色的寺院财计组织制度。

总之，寺院或教会的会计组织较庄园要更为细致、严格一些，这一方面系由寺院内部清规戒律所决定，而另一方面又是由寺院收入来源的繁杂及支出名目的繁多、细致所决定的。尤其进入封建制时代后，由于寺院几乎将庄园经济与前资本主义的商业活动、旧式金融业活动，以及繁杂的、频繁的佛事经济活动揉合在一起，因而，这种情形自然而然使它的会计组织构成更加趋于细密，使它的管理分工更加趋于细化，进而促使它对经济收支事

项的处理也更加趋于严格。

三、商业与旧式金融业会计组织设置状况

自人类进入文明时代之后，商业与人们在日常生活中的关系便日益密切起来，它在社会经济中也开始成为一个不可缺少的部分。随着前资本主义商业的发展，在商品交换中货币也逐渐显示出它的作用，故在贩运性商业发展到一定阶段后，服务于它的银钱经营业便产生了。与庄园中的农业生产活动相比，商业与银钱业的经营活动过程要显得更为复杂，其牵涉范围更广。尤其是到封建社会末期，资本主义经济关系的萌芽更为充分地表现在商业与银钱业中，它促使社会经济的发展进入到一个新的历史阶段。正因如此，在会计组织部门建设方面，它们也率先产生新的突破，并为近代公司财务会计组织部门的建设奠定了基础。

（一）奴隶制时代

据会计史学家迈克尔·查特菲尔德推断，世界上最早的商业文书在公元前 4000 年左右便产生了，当时“巴比伦和尼尼微以‘商业中心’而闻名遐尔，巴比伦语成为近东地区商业和政治的通用语言。”^[278]那时候，巴比伦人已很重视簿记工作，并以立法的形式确定了商品销售委托人与被委托人之间的契约关系。同时，他们以责任关系为思想基础，设置了“受托责任帐户”（Stewardship accounts），用以明确委托人与被委托人之间的经济责任关系，故当时在商业中已出现了类似于今日“会计师”作用的记帐者^[279]。从约在公元前 1000 年一家称为埃古贝兄弟商店所作的记录板可见，埃古贝兄弟既从事商业活动，而又经营银钱业，除此之外他们还“接受宫廷的财政委托，为国库征收地租、什一税和公路使用费。”^[280]根据那些在“砖书”（brick-books）上记录下来的比较复杂一些的会计记录来考察，埃古贝兄弟商店

的会计人员已具有较高的记帐水平。另外，在新巴比伦王国时期的尼普尔城，也有一家命名为穆拉苏的兄弟商店（Murashû Sons），这家商店的经营活动较之埃古贝兄弟商店要复杂一些，它既从事批发性质的商业活动与经营银钱业，而又兼带经营矿业及房产。从该商店所记多种帐目与所编制财产清单来看，记帐者已非一人，而是由几个记帐者分工来进行的。

在希腊的奴隶制时代，“商业及货币流通皆甚发展，而且有内外市场的城市……雅典是当时希腊世界中最大而又最文明的城市，自然而然就成为中介商业的中心。”^{〔281〕}在公元前五世纪至四世纪期间，希腊贸易中最兴盛的业务是买卖货币，那些“放高利贷者贷款取土地为抵押（俗称土地信贷），取城市房屋为抵押（俗称城市信贷），或取船舶及其货载为抵押（俗称海洋信贷）……由于商业资本的迅速发展以及向货币算帐的过渡，高利贷业便发展到十分可观的规模。”^{〔282〕}经营高利贷的金钱兑换处（trapeza）成为希腊最早的金融商（trapezites），起初他们“兑换和贮藏银钱，久而久之，便发展成金融汇兑，彼此转帐。”^{〔283〕}在此情况下，从往来转帐到分门别类计息，以及各种费用清算、金融商们培养了世界上最早的一批属于旧式金融行业的“会计师”，而且这批“会计师”成为以后地中海国家会计师职业发展的历史基础。同时，当时经营规模较大的中介商业也都率先聘请了一批簿记人员，而那些从事小本经营的摊贩则由自己亲自处理帐目，既尚无必要也无经济实力聘请他人。

在罗马的奴隶制时代，当时最先进帐簿记录是商业对帐目的记录，^{〔284〕}商人聘请管事人负责簿记工作，管事人把簿记记录的重点放在往来帐目及商品收进与发出方面，定期向商业主报告利得情况，并接受业主的检查。随着商品经营活动次数的频繁与活动过程日益繁杂，管事人对帐目记录方法一直在不断改进，故到

奴隶制时代末期，与其他行业相比，罗马的商业簿记已较为先进。尤其是一些大的商行还按业务的种类或商品经营大类聘用簿记员，簿记员被聘用人数越来越多，在社会上这一职业也越来越显得重要。

在中国，商业发展的情况与上述国家存在一定差别。当时，商品经营不仅局限于贩运，而且它与手工业都受到官府严格控制，基本为官府所垄断，正因如此当时有“工商食官”之说^[285]。在此情况下，其委派管家记帐自然而然与官府作法基本一致。除官商之外，一些奴隶主也从事商业活动。这些奴隶主指派一些商业奴隶远道贩运商品，以满足奴隶主贵族享受需求。“旅即次，怀其资，得童仆”^[286]，远地贩运使用的是货币，这相对以物易物的近地交易活动而言已有明显进步。至周代，奴隶主贵族越来越从经商中得到好处，“如贾三倍，君子是识”^[287]，在这一时期“利市三倍”，其获利已十分可观。这时，也有了摊贩市场，“夕市，夕时而市，贩夫贩妇为主”^[288]，即指坐地经营的摊贩。从贵族经商来看，如前文中已讲到贵族“限”与贵族“召”都委派管家分工理事，簿记工作已与主人工作分开，簿记、出纳及财物保管各自分工掌理，彼此有牵制，定期须得向主人报告帐目。而摊贩则大体采用以物易物之方式，加之本小利微，故他们依然停留在“大脑”中进行“簿记”的原始阶段。

总之，在奴隶制时代，那些处于分散状况的个体小商人其经营与考核系处于一揽子状态；中等的商业经营户与银钱业已有簿记员，或为专职，或为兼职；而较大规模的商业经营户与银钱业不仅已有簿记专职之设置，而且有了簿记的专项分工，并在簿记、出纳、财物保管方面形成了既合作处事而又相互牵制的关系。

（二）封建制时代

1. 中世纪时代的欧洲

“在中世纪时代，只有商业和与商业有密切关系的金融活动才能向人们提供富裕和社会地位迅速升迁的机会。”并且“在中世纪的十个世纪中主要的商业和金融经历了经济史上非常重要的波动”^{〔289〕}。从大的方面讲，这个波动大体上形成了一个以商业与旧式金融业为中心的马鞍型的历史转换过程，即由奴隶制时代商业与旧式金融业的兴起，至中世纪宗教统治的黑暗时代其日益衰落，而后又在文艺复兴运动中发展起来，并最终为近代资本主义经济的产生与早期发展创造了一些必备的条件。欧洲经济史研究者们认为，当时除查理曼帝国的商业依然处于繁荣的状态之外，“在第九世纪——甚至在第十世纪——商业和贸易差不多已完全停顿。”^{〔290〕}在由奴隶制时代进入中世纪最初的阶段，商业与旧式金融机构的会计组织状况一般还维持在奴隶制时代的水平，然而，往后当宗教的顽固而黑暗的统治完全束缚着商业与金融业发展之时，商业与金融业便在一个相当长的历史时期内处于踟蹰不前状态。同时，另外一个重要事实是，“在中世纪时代，市场权力是一项封建权利。市场是采邑的一部分，更是一种庄园制度，限制在属于一个领主的庄园或他的庄园集合体范围内。”^{〔291〕}故它的发展又强有力的受到封建主的限制，因而，在这种情况下，“在十四世纪以前，商业核算还落后于农场主、寺院及国家经济的核算。”^{〔292〕}尽管在中世纪的早期与中期，要想经商便须记好帐已成为一项基本要求，然而，由于当时相当一部分商人文化水平较低，他们尚无法处理帐务方面的事宜，故需委托他人来代理记帐的情况依然普遍。如就这个历史时期商业还比较发达的威尼斯而言，在公元 960 年左右，“只有略多于一半的商人会记帐。”^{〔293〕}而相当一部分商业帐务不得不委托他人来处理，并且这种情况在往后的相当时期内几乎无法改变。

在欧洲，进入公元十一世纪后，城市商品经济的发展开始出现转机。尽管这种城市经济依然处在整个封建体系之内，并依然是整个封建经济结构中的一个组成部分，但是，它毕竟已渐自通过集中在城市中的工商业者所组建起来的行会同封建主展开了斗争，并在城市里逐步取得经济控制权，占有相对独立的地位，以至最终显示出对于瓦解封建制度所具有的摧枯拉朽作用。尤其是在八次十字军东征之后，在客观上使“东方的财富大量涌入西欧，促进了西欧商品经济的发展，为资本主义生产关系的萌芽创造了条件。”^[294]在十二和十三世纪，“商业和工业的勃兴，使集市大大增加起来……各国有着很多集市……意大利最出名的集市，是比萨、威尼斯、热那亚、巴费亚……。德意志的大集市，我们看到：科伦、爱尔福特、玻璃堡、布伦斯威克、来比锡、汉堡……法兰克福。”^[295]此外，还有荷兰的安特卫普，法国的卢昂、巴黎、奥尔良，西班牙的麦地那、托利多、布耳各斯，以及英国的斯图尔桥等等。在十二世纪早期还出现了由一系列集市组合而成的“香槟集市”，这种著名的集市声誉远播，其财力相当雄厚，它持续产生影响长达几个世纪。集市已逐步形成一定的管理规则，商人们在规定的期限内，必须“编造货物清单，同伯爵官吏们结清帐目，领取‘汇划票’，并在所有的重要契约上加盖集市印章，来保证它们的效力。”^[296]对于集市的行政管理逐渐形成了一种职员制度，设“集市监督”对市场进行管理，设“书记”作为监管助理官，设秘书作为“监印官”，另外还设置有四十名左右的代书人，作为簿记工作者专门为商人们起草契约，处理有关财务与簿记方面的事项^[297]。为了便于处理市场上发生的经济纠纷，还设置了“市场法院”^[298]这种法院的工作性质属于审计范畴。鉴于“香槟集市”已在经济交往过程中采用了一种标准币，由此经济史学家们认为，“货币制度是沿着‘记帐货币’

的路线而很好发展起来的。”^[299]随之而来产生的是“香槟集市”的“钱兑商”制度与有关商人从事经营活动方面的法律依据。在商品交易中，频繁而越来越复杂地进行着交易款的结算及款项的收入与支出工作，加之与金融行业之间的存款与贷款事项，以及手续费、利息的计取，使买卖双方与存贷双方都逐渐认识到处理财务事项与处理簿记事项方面的重要性，这样一来，商人与“钱兑商”增加簿记专业人员，并在簿记、出纳、保管之间明确责任关系，并最终形成商业与银行业财计组织的基本结构，便成为他们纷纷进行的重要管理事项。

“欧洲工商业的繁荣，从十二世纪开始到十四世纪初期，未曾遭受过挫折。”⁽³⁰⁰⁾即使1300年前后“香槟集市”走向衰落也是“1275到1325年时期‘商业革命’的一个方面。”⁽³⁰¹⁾那时候，坐商所进行的商品交易取得发展，他们一般不再亲自外出经商，而把远地的商品经营委托给一些中间人或中间机构去进行，于是诸如代理人、代理商务机构、代理律师、代理职员便先后出现了，经济责任关系问题日益显得突出起来，商业经营活动进一步社会化，商行内部管理中的帐务处理、报告及其帐目检查等问题也随之突出起来，而在它的外部与银钱业、代理人，以及其他公证机构的关系的处理问题也同样地突出起来了。同时，在这种坐商中也开始有了批发商与零售商之分，批发与零售商业经济关系之处理也使整个市场经济关系趋于复杂化。正是在内外经济环境与经济关系复杂化的情况下，欧洲式“帐房”组织规模较之以前扩大，且管理分工趋于细致，围绕着“帐房”的经济牵制关系也被建立起来。

在这个时期，在商业与金融业的发展方面，“当然要首推意大利实力雄厚的银行和贸易公司在欧洲所有的重要经济中心所设立的永久性分支机构。”⁽³⁰²⁾在十二世纪意大利北方的一些城市便

已建立了货币信用，它们发行的货币在整个欧洲产生了重要影响。如1252年热那亚所发行的金币，1252年佛罗伦萨所发行的“弗洛林”，以及1284年威尼斯所发行的“杜卡特”等，都在欧洲的商品经济发展过程中起到过重要作用。在十二世纪与十三世纪之交，以上述城市为中心所产生的城市共和国，其政权已操持于包括商人、高利贷在内的上层人物手中，商人阶层已在经济上享有实权。在十三世纪，威尼斯开始成为东西方贸易的中介，而至十三世纪末，佛罗伦萨事实上已成为欧洲的金融中心，那里银钱业已在欧洲货币市场上取得支配地位。在十四世纪，欧洲大陆大规模贸易的新时代来临之后，“在社团组织的方法上、代理和通讯方面、保险方面、付款办法上、汇兑、信贷、银行业务和会计制度等各个方面。意大利是这些技术的发明者，也是这种技术的重要使用人。”^{〔303〕}在十四世纪的商业银行发展中，人们已从生产经营活动实践的复杂性方面认识到理论和知识的重要，在1310—1342年间出版的弗朗切斯科·迪·巴尔杜乔·佩戈洛蒂的著名的《商业实践》及焦万尼·迪·安托尼奥·迪·乌扎诺所著《指南》中，都一致表明商业经营必须要“依靠算术和核算”^{〔304〕}。据专家考证，在十三世纪意大利采用了阿拉伯数字，并使用了“零”这个数码，在固定数值排列方面取得了长足进步。从十四世纪开始简化记帐方法，并已使用了与现代日记帐相同的登记方法。尤其是在此期间，发明了复式记帐方法，而它的发明者正是商业与银行里的簿记员们。数字与核算在新时代要求下的结合，体现出一种崭新的精神，“这就是数字和精确的精神，它出现在焦万尼·维拉尼的编年史中，这是企业中计划、计算和运用科学管理精神。这些是与现代金钱崇拜相关联的献身精神，而这个世界离开了基督教中世纪的宗教理想。”^{〔305〕}

从十四世纪意大利的北方城市经济演进的史实中可认识到，

投入到商业和银行中的资本总额与商品流动的大小是成正比例的，而投入资本的急剧增加及商品货币在流通中的加速，以及表现方式日趋复杂化，与当时簿记组织建设的发展及簿记工作的改进都是密切相关的。自十二世纪起步，到十四、十五世纪，意大利商业与银钱业中的簿记组织便一直处在不断改进之中，在大商业与大型、中型的银行业中“帐房”组织形式已初具规模，“帐房”中不仅分工处事明确，责任环节分明，而且还以内部管理制度作为落实各个环节责任的保障。委托商品经营开始实行分批簿记法，由一专门簿记员负责，每批经营委托结束，簿记员便要进行帐目清结，并须将结果报告业主，由业主同委托经营人根据报告加以清算。这时，在出纳方面，银钱出纳与实物保管发放人分别开来，这两方面的工作由簿记主管统一进行检查。

在文艺复兴期间，无论在商业经营，还是在它的内部管理组织制度建立方面都进一步产生了深刻变化。导源于十四世纪意大利的文艺复兴运动，对于欧洲商品经营及新式簿记的发展都是一次机遇。这时，原始的公司组织形式已以一种引人注目的姿态出现，尤其是合伙企业已成为当时一种较为普遍的企业组织形式。在十五世纪还出现了类似后来股份公司的企业组织形式，这种企业对于以往的簿记组织改革起到有力的推动，如热那亚的圣乔治银行当时便是实行股份公司组织形式的一个范例^[306]。那时候，有“许多大公司，如佛罗伦萨的科西摩·德·梅迪西（一译为美迪奇）是一种组织紧密的合伙企业。”^[307]这种家族式合伙企业的主要特征是：其一，经济决策权高度集中，而在财务与簿记方面则实行分层次管理；其二，合资中资产所有者仅负有限责任，在财务与簿记管理方面采用委托制；其三，合资企业通常采用委托代理方式，并且存在代理商又连续进行委托代理的方式。以上三种情况自然而然带来了企业内部财务与簿记组织方面的变化，这方

面的变化又主要表现为：其一，与合伙经营相适应实行逐级反映、核算及逐级进行财务方面的控制；其二，在委托代理经营业务方面分别责任人进行反映、核算与管理。以上两种情况最终将导致财务与簿记工作相关联的组织机构的分环节建立，以及分别责任人加以控制方法的产生。这是中世纪时代末在簿记组织建设方面所发生的一个突出变化。

总言之，正如马克思所指出的：“资本主义生产的最初萌芽，在十四世纪、十五世纪，已经稀疏地可以在地中海沿岸若干城市看到。”^[308]正是这种处于萌芽状态的资本主义经济成为财务与簿记组织变革与发展的推动力量，促使它将发生前所未有的变化。到这个时候，无论任何一个商店或银钱兑换处所，都须解决好内部管理中的财务与簿记组织建设问题，也都必须把这类组织放在内部管理的重要位置之上。历史表明，如果没有与商品货币经营发展相适应的簿记事业的发展，商品货币经营在发展之中便会遭受极大的限制，而在原始商业公司出现之后，如果不及时进行财务与簿记组织建设方面的改革，这种公司最终便不可能维持下去。在十五世纪末，历史已给人们留下了一个十分意味深长的事实，“正是一名会计说服了西班牙国王冒险投资，才开辟了一条通往印度的更短更直接的航路。站在舰队船头上的是哥伦布，与他同行的有一位会计，是国王委托来负责记录投资使用情况，并保证投资能获得收益的。”^[309]

2. 封建制时代的中国

在中国的封建制时代，民间会计职掌及其组织的演进大体上经历了三个阶段：

第一阶段为中国封建经济发展的初期，这时，民间行业中会计工作一般采用兼任与兼职两种形式。从兼任方面讲，其一，一些中、小商人，他们一边经营，一边处理会计事项；其二，一些

私人田庄则采用兼任方式，如西晋时，有个名叫王戎的官吏，他既作官又经营庄园，并且经商。作官之余他掌管经营，并与夫人处理会计。据史书记载：王戎“性好兴利，广收八方园田水碓，周偏天下，积实聚钱，不知纪极，每自执牙筹，昼夜算计。”^[310]又有：“司徒王戎……每与夫人烛下散筹计算”^[311]相同的记载。

从兼职会计方面讲，其一，一般大商人与大田庄都聘有兼职会计管事；其二，在一些由合伙人组合而成的商贩集团中，为公正计利，则由众人推举出一人作会计，由其处理各种帐目。

第二阶段为专职会计人员产生阶段。在进入封建经济繁荣发展的唐代后，这时不仅手工业与商业经营都取得了十分明显的进步，而且我国旧式金融机构的鼻祖——柜房与质库（典当业）已产生，并取得初步发展，在商品交易中发挥着重要作用。由于柜房与质库银钱出入频繁，业务处理环节多，故在这些行业最先出现了专任会计人员。那时有些手工业作坊已具有一定规模，这种行业也出现了专职会计。据记载当时琼山郡有个名叫韦公干的业主，手下雇佣女奴有四百人，其中“执业者大半，有织花缣文纱者，有伸角为器者，有镔锻金银者，有攻珍木为什具者。其家如市，日考月课，唯恐不程。”^[312]此外，如前述及在唐代一些较大的寺院里都设置有主管会计“职岁”，在财物保管方面分工也十分细致。

至宋代，富商大贾聘请专职会计的情形已较为普遍。当时称会计人员为“主管”，称其所记帐目为“簿记”。如《宋人平话》中记载的一个开胭脂绒线铺的张员外，就聘请有两个“主管”，“一个叫李庆，五十来岁，一个叫张胜，三十来岁。这两个人，一个营业，一个作会计，五日一轮换。每日晚间，由当职主管向员外报告帐目。”^[313]

专职会计产生是后来“帐房”组织形式产生的一个前提条

件，而由于经济事项、经济环节与经济关系趋于复杂化，最终导致管理的分工，当这种管理上的分工又集中体现在会计、出纳与保管方面，并且体现在会计帐目处理人员陆续增加方面的时候，“帐房”的产生便成为事实。

第三阶段为“帐房”组织形式的设立阶段。作为“帐房”组织形式一般具有三个基本特征：一是确立了帐房主管责任制，由其将分工理事的簿记与出纳统在一起，并形成分环节理事的工作关系；二是以会计为责任中心，簿记在这种组织形式中发挥着主导性作用；三是其组织关系与岗位责任通过一定的内部制度确定下来。根据中外帐房组织形成出现时间分析，帐房组织关系形成于封建社会末期资本主义经济关系的萌芽阶段，即产生于由手工业作坊向工场手工业，由贩运性商业向经营性商业转变的过渡时期。

在中国，元代已经出现了二级核算的会计组织形式，第一级由称之为“门馆先生”或“管帐先生”所进行的汇总性质的核算，第二级则是由分店的兼职会计人员所进行的核算。由第二级向第一级报帐，而由第一级进行汇总考核及检查，这种表现形式标志着“帐房”组织形式的萌芽。明、清之际，为私家帐房组织确立的时期，如明朝万历年间苏州阊门外的“孙春阳南货铺”，下设六房及一柜，六房为“南北货房、海货房、腌腊货房、酱货房、密饯房、蜡烛房”，一柜即主管会计、出纳的帐房^[314]。而且在六房之中既设有负责收进与发出货物的保管，又设有处理一房帐目的兼职会计。全店银钱收支均须通过柜房，而柜房设会计主管，既负责进货开单付款与销货凭单收款，又负责核算收支帐目。同时，在六房及一柜之上还设置有“会计总管”，全店之核算由“总管者掌其纲”^[315]，并实行一日一小结，岁终一总结的日清年结制度。由此可见，从明朝至清朝孙春阳南货铺在其发展

过程中，已逐步形成了一种三级核算的组织形式，即六房、柜与总管三级。全铺之核算由总管者总掌纲目，在柜与六房中将会计、出纳、保管统在一起，既分工理事，而又通过一定手续程序建立工作关系。加之，孙春阳南货铺又紧紧围绕核算建立了制度，故最终使“帐房”组织形式在该南货铺中体现出来。

根据史料考察，“帐房”之称也起始于明清之际，据《博山县志》记载，创办于清代初年的博山煤矿，在其管理机构之中被看作要害部门之一的便是它所设立的“帐房”^{〔316〕}。

清代为中国帐房组织制度的发展时期，其中以钱庄、票号与典当业的帐房设置为代表。这时，帐房组织形式的发展不仅仅表现在帐房内部组织结构的改进方面及其人员增加、组织层次的增设方面，而且已突出表现在内部的经济责任关系明确及与外部经济牵制关系的建立方面。从组织分工方面考察，钱庄业将帐房划分为内帐房与外帐房两个部分，当时，内帐房亦称之为“清帐房”，一般抓全庄总的核算，如负责登记总清帐、计算利息、编制“月结”，以及组织年终决算、进行红利分配等。外帐房又称之为“汇划帐房”，除负责与庄外客户之间帐务处理外，又负责进行日常之会计核算。同时，钱庄又把会计与出纳两部分明确划分开来，在出纳方面另设“钱房”与“洋房”，以着重对现金部分的管理。凡铜钱、纸钞之出纳一律通过“钱房”，凡金、银（包括银洋）则一律通过“洋房”。归纳起来讲，钱庄帐房的组织格局可称之为“四房”组织制度，其结构如图2-12所示。

清代票号的帐房组织形式又有自己的特点，它的经营特色与业务关系决定了它在内部管理组织关系方面的变化。票号的总号所设帐房一般无内、外帐房的划分，但总号所属分支机构亦有内、外帐房的划分。总号帐房一般设置有司帐四、五人，分掌会计、出纳之事，而由帐房主管抓总。帐房主管既通过统一组织应

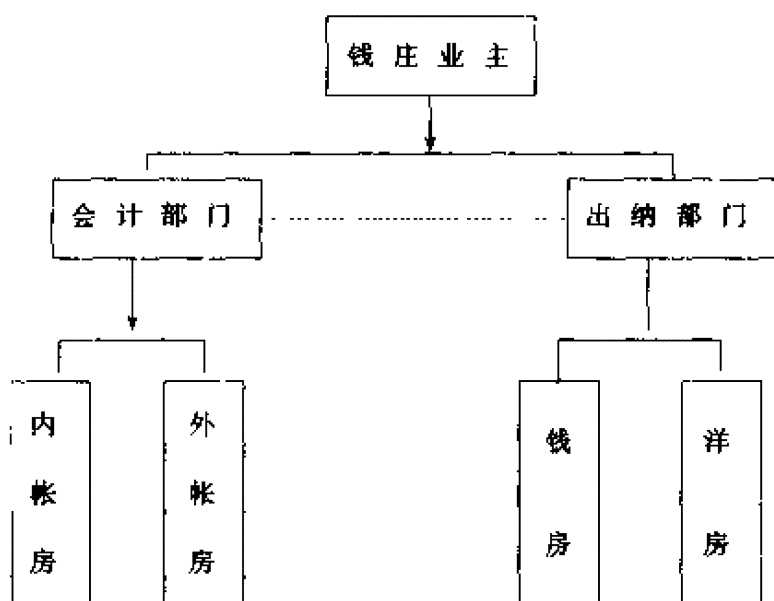


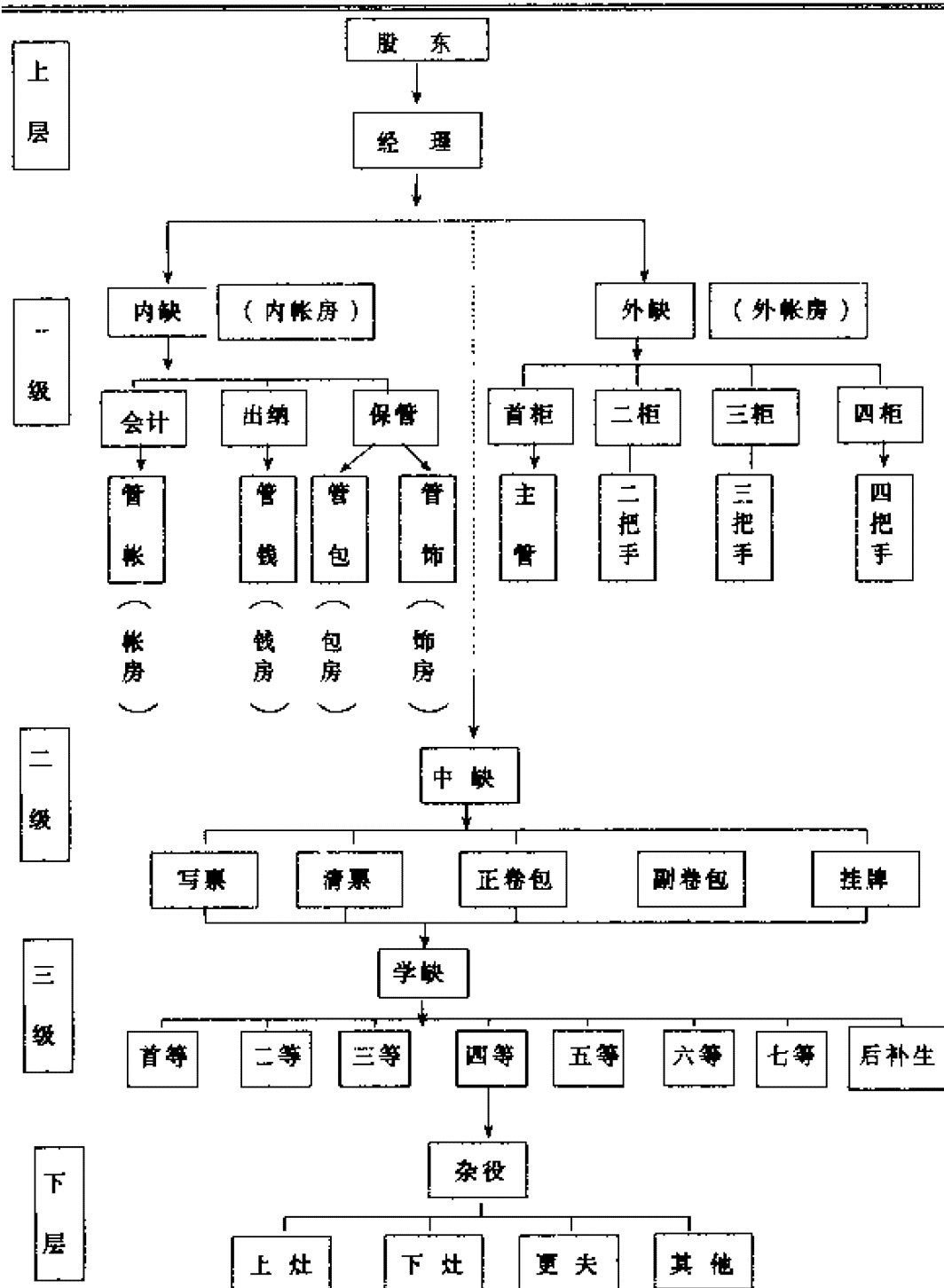
图 2-12 中国清代钱庄的帐房组织形式

用全号资本，实行抽疲转快与酌盈济虚之运转方针，以不断提高资本利用效率，而又通过统一全号财务收支制度，把握经营方向，控制各分号收支，达到为业主集中财权之目的。

清代的典当业也采用了一种特别的会计组织形式。典业称营业部门为“外缺”，又名“外帐房”，设置首柜一员担负“外帐房”主管之责。“内缺”为会计、出纳与保管部门，设管帐掌理“内帐房”事务。其下设“管钱”掌出纳，设“管包”掌管质押之实物，设“管饰”掌管质押之贵重物品。“内缺”与“外缺”在工作过程中既相配合，而又相互牵制。清代典当业的组织格局如图 2-13 所示。

除钱庄、票号、典当业之外，在清代帐房组织形式也在大、中型商号中得到普遍应用，而且为一些大型手工业作坊所采用，以至“帐房”之称在民间与官方得到通用，“帐房先生”也渐自成为当时社会上人们所熟知的技术性职业称呼。

从中外封建制时代民间会计组织建设总方面考察，与同时期

图 2-13 中国清代典当业的组织形式^[317]

官厅财计组织建设状况相比，这个历史时期的民间会计组织建设依旧要落后一些，首先，在组织的系统性及科学性方面落后于官

方；其次，组织建设依旧缺乏相应法制建设方面的保障，故其组织行为还缺乏权威性；最后，由于受行会、帮会及宗教组织的束缚与影响，民间会计组织还带有较为浓厚的封建迷信色彩，故这种组织因循守旧与不求进取，在管理方面具有很大局限性，在具体工作方面受到业主的限制。当然，应当看到民间会计组织在这一历史时期的进步方面，尤其是到封建社会末期，随着资本主义经济关系的萌芽，民间会计组织建设开始发生实质性转变，这一转变所体现出来的进步，直接影响到近代公司财务会计组织的建设。

从奴隶制时代到封建制时代，在会计组织建设方面所体现出来的进步主要表现在：

(1) 帐房组织形式是自然经济发展条件下会计组织演进的最终成果，这种组织形式为近代乃至现代公司的财务会计组织系统建设奠定了基础。它对后世的影响在于：其一，按专业环节所进行的分工与经济责任关系的基本统一；其二，在分工协作前提下初步形成服务于管理的经济牵制关系；其三，突出了会计在帐房中的重要地位，决定了会计职掌对出纳、保管的统领作用；其四，在封建社会末期，在欧洲一些国家的工商业中所发生的变化及早期公司组织形式的出现，已直接使帐房成为这种公司组织的一个部分，这是欧洲一些国家在这一历史时期比中国要进步的一个方面。

(2) 受托经济责任与会计责任关系在会计组织演进过程中逐步得到明确，并以落实这种受托责任作为业主实现经济集权、维护财产占有关系，以及落实经营管理的基础。从前文中可见，随着奴隶制时代所出现的庄园管理代理人、记帐代理人与寺院里所出现的神权代理人，在会计上便随之出现了“受托责任帐户” (Stewardship accounts)^[318]；由奴隶制时代一直延续到封建制时

代的商业代理人,以及旧式金融机构中所出现的业务委托人,反映到会计方面便相应产生了“代理人帐户”与“客户总帐”(Liber rationum)^[319];而到封建社会末期,当在出资人与委托经理人、帐房这三者之间最初所产生的委托与被委托关系形成之后,在经营组织与会计组织关系构建方面便随之明确地反映出一种受托经营责任与受托会计责任关系,而这一点对近代公司的受托经营与会计责任关系的确立,并成为在管理中占支配地位的一种思想造成了最直接,也是最强有力的影响。

(3) 在由奴隶制时代至封建制时代会计组织的演进过程中,以及这个历史时期从会计组织在各行业、各单位所起作用已向后人显示了一种重要的思想:会计组织建设与发展是各经营行业、各经济单位存在与发展一个先决条件,没有这类组织所进行的会计核算与所产生的管理组织作用,任何一个经营行业与经济单位的生存与发展便是不可能的。经济越发展、经济关系越复杂对会计组织发展的要求便越高,对它的依赖便越来越强。也正是这种思想一直支配着那些经营成功与管理成功行业的行为,使它们不断改进着管理组织与会计组织,使它们进一步得到发展。这是到封建社会末期有相当一部分工商行业与金融行业能直接向近代公司方向发展,并在市场经济发展的初期阶段取得持续经营与发展的重要原因。

(4) 由奴隶制时代至封建制时代,会计组织的演进推动了单式簿记方法体系的演进,尤其是到封建社会末期,由资本主义经济关系萌芽所产生动力的趋使,这时会计组织的改进及所发生的实质性转变,又为复式簿记方法的产生创造了条件,从组织上提供了保障。

(5) 在自然经济发展时代,处于会计组织建设先进地位的旧式金融机构及商业,到封建社会末期,它们顺应资本主义经济关

系萌芽的时代潮流，又率先改革了原来的会计组织，为完成由古代会计组织向近代财务会计组织转换起到了重要作用，尤其是在近代投资与对投资的管理活动的启示之下，财务的含义开始融入会计组织，乃至整个管理组织建设之中，从而为近代公司的财务会计组织建设奠定了思想基础。

第二节 近代公司财务会计组织的建设及其发展

公司是近代乃至现代企业最基本的组织形式。从世界范围考察，在公司组建的五种基本类型中（即无限责任公司、有限责任公司、两合公司、股份有限公司及股份两合公司），则大体上以股份有限责任公司这一公司组织形式为普遍且最具有代表性，故本节研究公司的财务会计组织建设系以这类公司为主。

一、近代公司财务会计组织建设的社会政治经济环境综述

“资本主义社会的经济结构是从封建的经济结构中产生的。后者的解体使前者的要素得到解放。”^[320]作为资本主义经济的细胞与市场经济运行主体的近代公司，一方面它从封建制时代商业、手工业、旧式金融业，以及农业发展的基础上衍生而来，另一方面它又直接是在封建制时代末期一些原始的公司的基础之上演进而来的。从财务会计组织建设方面考察，如前文所讲近代公司的财务会计组织也直接受到以往民间及官厅会计组织建设的影响。

庄园经济一直由奴隶制时代延续发展到封建制时代，它的产权一直紧紧掌握在庄园里的家长手中，故在庄园里建立起顽固的

家长制统治，庄园里的会计对家长唯命是从。到封建社会末期随着商品经济的发展，庄园经济在内外部力量的冲击之下迅速解体，而它的解体却意味着对社会发展的一种奉献，一方面它既为工场制的发展提供了大量劳动力，这些劳动投入到城市的建设中，造就了城市经济的繁荣与发展；另一方面正是在庄园经济原有的基础上，通过改革最终造就了近代社会的农场经济，并把农业归并到近代公司经济的发展之列。此外，旧日庄园里的帐房也通过变革直接演进到农场帐房的发展阶段，成为近代农业会计组织构建的思想与实践基础。

在工业方面，为主要满足家庭需要而进行生产的家庭手工业在演进中经历了一个漫长的时期，后来它随着前资本主义商业的发展，才渐自与手工业生产发生分离，并最终演进到手工业作坊发展阶段。在这种中世纪被称之为“制作所”的场地里，使经济学家们看到了一种向近代工业发展的进步趋向，并从理论上认定它为工场手工业及近代工厂产生、发展的先驱^[321]。“从作坊工业向应用固定资本的劳动专门化和协作的过渡，其先决条件之一就是最低限度的可靠市场的出现。”^[322]往后，也正是由于这种可靠市场的不断扩大，对各种消费需求的日增，才强有力地推动相当一部分手工业作坊直接向资本主义性质的手工业工场转化。尤其是一些商人以包买主的身份占有部分手工业作坊之后，这些商人随后便摇身一变成为资本主义手工业工场主，这便是那些最早可以称之为工业公司的手工业作坊，这也是它在财务会计组织设置方面带有浓厚的商业色彩的重要原因。

在自然经济发展阶段，以贩运方式为主的商业，直到交通运输工具及道路的初步改善阶段，方把近地贸易推向远方，自此远地贸易才成为商人们的经常性经营行为。到封建经济发展的中后期，西欧国家的海上贸易日渐兴起，自此，商业经营活动开始发

生新的变化。一方面海上贸易导致一种称之为“海商借贷制”(Foenus nauticum)^[323]的产生,这种制度的形成使旧式商业与旧式金融机构日益建立起密切的经济关系,并且围绕借贷帐目的清算,开始使一种新式会计在旧式商业与金融机构中植下了它后来发展的根茎;另一方面由海上经营的风险性所决定,逐渐形成了一种贸易委托制^[324],在商业合伙经营之中也逐步形成了一种委托责任。一般由委托人出资,或者将商品交给被委托人,由被委托人出海经营,在进行过程中逐步形成了利益共享、风险共同承担的受托经营惯例,从而将以往的代理制推进到委托制阶段,使经营权与所有权进一步发生分离。这便是经济学界中认为公司起源于海上贸易所持主要依据之一。

同时,在陆地及内河贸易中也相继产生了委托经营制。一般委托人投资,受托人代为经营,在经济上负无限连带责任,而“所获利润按比例分配”^[325]。尤其是在设店经营的坐商产生之后,不仅使固定的市场建立起来,而且相应出现了一种被东方人称之为“经纪人”(Simsarius 或 Sensarius),而西方人称之为“中间人”(意大利文为 Sensal)的制度,自此,经济责任关系进一步复杂化起来。尽管“批发商和零售商的划分在十六世纪尚未完成”^[326],然而,这种商业发展过程中的基本分工却已处在进行之中,它已在商业经营管理组织改进方面造成了一定影响。在意大利的北方城市佛罗伦萨、威尼斯等地,商业的影响已到达世界范围,在那里,贩运性商业迅速向经营型商业转化,人类早期的一批商业公司赫然涌现出来。这样一来“合理的商业终于在整個经济生活范围内成为占支配地位的一个领域……在贸易由群体进行时,为了清算帐目就必须有精确的簿记。”^[327]由此可见“簿记是在贸易组合的基础上成长起来的”^[328],并随着贸易委托组织形式的普遍化而得到进一步发展。同时,在中世纪末期,伴随

着经营委托制与金融信贷对以往家长式经营的深刻影响，家庭簿记逐渐与公司簿记划分开来，这种情况不仅改变了家庭支出与经营支出混合登记的“一笔糊涂帐”^{〔329〕}的状态，而且推进了组织的专业化与簿记职业的社会化。那时候，作为公司最早的一批财务会计组织已脱颖而出，开始在商业、金融业，以及工业公司中发挥作用。据专家考证：“把贸易组合的财产和合伙人的私人财富的划分确立为取得信用声望的最有效的手段……这种划分在十四世纪初见于佛罗伦萨”，这种现象使当时的人们“发现叫作公司法人的公司财产之中发展出了资本的观念。”^{〔330〕}差不多同时在德国的南方出现了“持有委托书的行商”^{〔331〕}，这些行商一旦有了固定的经营地址，就自然而然一变成为“委托制的常设企业的中心”^{〔332〕}。

总而言之，在西欧的中世纪末期，经济史学家们通过大量史料的考证，最终作出了如下结论：“组织形式是经理制和委托制。在第一种形式下，旅行的合伙人受托因出售货物而领受一份利润；而第二种形式，利润所得却因为他参加一份资本而不是参加业务。”^{〔333〕}正是由于这种经理制与委托制的出现与发展，才使近代财务会计组织有了扎根生长的土壤与继续取得发展的良好环境，最终使其得以突破旧时代的帐房组织形式，而向新时代公司财务会计组织系统化建设方向迈进。

从中世纪末金融业的发展方面讲，早“在十一世纪，我们可以看到钱兑商是从自己的劳动中获取相当利润的。在十二世纪末，远地支付业务就掌握在他们手里。……在早期，同时还有委托信贷的业务。……存款业务是因货币的不断贬值而产生的。在商人之间出现了公共银行……，最后，筹措资金的业务也应列为中世纪银行的职能之一。”^{〔334〕}支票及同城与异地汇票的大量使用，使汇划成为一种频繁业务，自此，在个人帐户方面呈现出纷

繁状态，银行簿记工作的复杂化便不可避免。银行簿记的复杂化，随即便带来了银行对它的组织机构的扩充，其中在财务会计组织方面不仅人数陆续增加，而且分工日益趋于细致，这一组织内部的分部建制使它开始朝着系统化的方向迈进，到十六至十七世纪，威尼斯的岛区银行、阿姆斯特丹的维塞尔银行、1694年建立的英格兰银行、座落于纽伦堡与汉堡的一些银行，以及著名的佛罗伦萨银行等都已建立了具有近代意义的财务会计组织。

总言之，从十四至十五世纪，资本主义经济关系在西欧的萌芽，至十六世纪后由封建制向资本制的逐步演化，早期的商业公司、银行及工业公司均以新的姿态崭露头角，早期公司的财务会计组织也在新旧经济制度更替之际以新的组织姿态出现，在转换的初始阶段，它们依旧保留了以往的组织构建框架，而又在这个框架基础上从组织规模方面加以扩展，并在扩展过程中从财务管理与会计相结合的方位进行革新，以在公司中确立财务会计组织的地位。

以下以十六至二十世纪三十年代以前作为近代公司经济的发展时期，而以二十世纪三十年代以来作为现代公司经济的发展时期，分别研究这两个历史时期公司财务会计组织设置与演进情况，以及近代与现代公司财务会计组织在运行过程中所显示出来的基本规律。

二、近代公司财务会计组织之演进

马克思指出：“资本主义时代是从十六世纪才开始的。”^{〔335〕}世界史在十六至十八世纪的表现，一方面是封建经济及其制度的瓦解，另一方面则是资本主义经济的兴起与资本主义制度的产生，并在十八世纪步入它的发展时期。随着资产阶级革命的胜利，近代公司在原始公司的基础上得到迅速发展，公司经济逐渐

成为资本主义经济运行的主体部分，这时，国家也从税收与保障投资者权益出发，开始从立法方面着手将公司制的地位确定下来。

（一）近代公司与公司财务会计组织演进之历史动因

公司经济发展与公司制的演化造就了会计发展史上新的里程碑，正是在它的推动之下使古代会计步入近代会计的发展阶段，进而使公司会计的发展逐步超过官厅会计开始成为世界会计发展史上占主导地位的部分。就会计组织建设而言，公司经济组织形式的发展，也将民间财计组织推进到一个新的历史阶段。

1. 家族企业变化的促进作用

在欧洲文艺复兴时期出现的家族式合资企业与合伙企业是在家族式独资企业的基础上发展起来的。家族独资企业集所有权、经营权与管理权于家长一人，家计也与企业会计混合在一起，其内部组织状况一直停留在封建制阶段。至文艺复兴时期所产生的家族式合资企业，其经营大体是一次性交易活动，合资人一般在交易活动完成之后，按出资比例分取此次交易所获得的净收入。如某一家族对外采用委托经营方式，这样每次便与“委托人分别算帐”^[336]。“甚至委托只关系到家庭中的某一成员时，也必须如此，所以会计制因其和家庭以外的商人业务上的联系而渗透到家庭范围里面。”^[337]这种体现在经营中的“算帐责任”已促使家族企业内部对会计的重视，而这种重视首先便体现在家族企业内部会计组织的改进方面，并通过不断改进朝着近代财务会计组织建设方向发展。

而那些合伙企业则直接与后来的商业公司存在密切关系。如在前文中已提到的佛罗伦萨的科西摩·德·梅迪西便“是一种组织紧密的合伙企业。在这种合伙企业中，一个有着大量资本的人同一个力量和资本较小的人合伙。”^[338]合伙的期限一般确定为三至五年，如果必须，通常还会发生展期，故对于帐目的核算与进行

决算便要求由相对稳定的会计机构来进行。即使是那些还属于纯家族式的合伙企业，对于各合伙兄弟们的权益也须分别核算清楚，并要在家计与合伙企业会计之间划清界线。

2. 金融组织与信贷业务发展的促进

“在家族和企业会计的划分方面，以及在早期资本主义制度的发展方面，其主要动力就是信贷的需要。”^{〔339〕}无论是纯家族企业，还是家族合伙企业，都会因贷款经营而存在着债务责任，这种责任“发展的最后阶段把贸易组合的财产和合伙人的私人财富的划分确立为取得信用声望的最有效手段。”^{〔340〕}尤其是在非家族成员加入到家族式合伙企业之后，不仅进一步促使在合伙企业内部将合伙企业会计与家计划分开来，而且因明确债务责任的重要而促使合伙企业内部财务会计组织建设进入到革新的阶段。

3. 商品经济发展及其经济关系复杂化的促进

到资本主义社会初期，合伙制与委托制逐步摆脱了那种一次经营便告一段落的短期合伙经营行为，而这时合资企业与委托制经营均已进入到以常设性组织为企业开展活动的中心的阶段。尤其是在那些委托制企业中，已形成一种稳定性的关系，即“利润所得却因为他参加一份资本而不参加业务”^{〔341〕}的这种关系。显然，委托制已开始将经营权与所有权划分开来，家庭企业已在内容与形式上脱离了它旧日的躯壳。在会计上，一方面完成着家计与企业会计相分离的这一转变，而另一方面又因经营权与所有权的日渐分离，使会计的受托责任范围日益明显扩大，在核算与管理中的重要性日益增强。同时，随着经营权与所有权的分离，管理权在各管理环节的不同体现，以及企业内部经营活动与外部社会环境的复杂化，财务会计组织在构建之中也渐自相应复杂化起来，并日益朝着系统化、科学化及其官僚化的方向演变。

4. 股份制公司组织形式发展的推动

在资本主义经济发展阶段，占主导地位的企业组织形式经历了由独资到合伙经营，再由合伙经营到公司这样一个演进过程。在众多公司组织形式中，股份制公司的产生及其发展影响更为突出，它对于近代企业财务会计组织建设持续产生着推动作用。在十五、十六世纪所通行的是集团向公司提供资金，然而其间却开始出现另一种使人关注的情况，“即城市组织商业企业，邀请公众入股。”^{〔342〕}其后，出于进行殖民扩张的需要，开始建立一些大的殖民公司，如荷兰的东印度公司与英国的东印度公司便是殖民公司创办的典型代表。“正是这些成功的大公司使股份资本变成了家喻户晓、众所欢迎的办法。”^{〔343〕}以至这种公司陆续为欧洲其他国家所仿效，并最终形成了世界性的影响。关于这类大公司出现的意义，学者们指出：“大殖民公司成为现代股份公司发展过程中的另一个准备阶段。”^{〔344〕}股份公司的产生与发展使公司的意义更加社会化了，首先，它使企业的资本来源社会化，其筹资活动广泛地涉及到政府、银行及其他公司，以及千百万购买它们的股票的公众，因而，这类公司的稳定，逐渐关系到整个社会的稳定，也密切地关系到社会公共事业；其次，股份制公司的发展促使经济契约社会化。这类公司的经营活动不仅仅与市场的繁荣密切联系在一起，而且它的经营活动造就了各类的经济契约、经济凭证的社会性流动，并在各式票据、证券、其他经济凭证的交流与融汇之中沟通着企业内外部经济关系；最后，股份公司的社会化最终促使会计与审计工作的社会化。一方面在公司内部所有者与经营者之间进一步明确了各自的企业责任、社会责任，使公司会计责任社会化，另一方面围绕着权益、税务，乃至与权益、税务、信贷相关联的社会经济关系的处理与公证，又促使“稽核”向审计的演进，由此围绕着公司审计逐渐使公共会计师成为一种独立的职业。

5. 公司经营与决策权力的高度集中与公司组织官僚化的推动

马克思指出：“正如当初资本家的资本一旦达到开始真正的资本主义生产所需要的最低限额时，资本家便摆脱体力劳动一样，现在他把直接和经常监督单个工人和工人小组的职能交给了特种的雇佣工人……（他们）在劳动过程中以资本的名义进行指挥。固定的监督工作是他们的专职。”^{〔345〕}与家族管理相分离的经理制，一旦非家族成员成为专业化的经营管理者，所有权便与经营权彻底分离开来，从此，以经理或总经理为首脑便逐步形成了自成系统的官僚经营组织体制。这种组织体制伴随着公司经济的发展，公司经营与管理关系的复杂化而相应发生演化，其组织结构越来越紧密，其组织关系的组合越来越复杂，而至上而下逐级控制所形成的组织体系也便日趋完善。从组织形式上讲，这种企业组织体制在官厅所形成的“金字塔”式官僚组织体制深刻影响之下，最终也构建起近代公司经营管理组织系统的“金字塔”。在塔型组织结构中，依照所确定的责任中心、责任层次，以及责任环节，形成了条条与块块组织布局相结合的经济控制关系，而经营权与管理权在公司内部的分割与再分割，又使受托会计责任关系在各个级次都充分得到体现。这样一来，那种在政府机关里反映出来的“帕金森定律”，很快便在公司组织机构中得到体现。正如日本学者博森等人所指出的：“所有权与支配权之间没有关系了，但并不是完全切断了两者间的联系。所有权使金字塔型的官僚组织成为所有者主体。这时，做为重要事情及主要事情的决策者和最高决策人选，是首先登到金字塔型组织顶点的人。”^{〔346〕}如同政府机关的官僚制化一样，在公司的组织机关建立过程中，也逐渐官僚制化。在公司，处在金字塔型顶端的是董事长领导下的董事会，它直接控制置于它位置之下的经理，形成第一级，也

是最根本一级的委托授权关系，所有权与经营权正是在这一级发生分离。从决策关系上讲，这又是立于高层的一个小型金字塔。

把公司的经营管理组织系统独立起来考察，经理或曰总经理则立于金字塔的顶端，为经营决策活动中的关键人物，他统治之下是各个专业环节组合而成的专业化的组织系统。在这个组织系统中，财务会计组织系统既是经理或总经理主要依靠，也是经理或总经理控制的重点。

正如马克斯·韦伯所讲：“簿记是在贸易组合的基础上成长起来的。以合理的资本会计制度作为公司的管理标准，是当代资本主义存在的最起码的先决条件。”^[347]历史表明，如果没有公司财务会计组织走向科学而系统化的建设，那么，公司的存在及其公司经济的发展也便失去了它的一个先决条件。

（二）近代公司财务会计组织演进的历史阶段

从以上对公司产生的背景揭示可见，近代公司的经营组织与财务会计组织建设经历了两个转变阶段，从十三世纪至十八世纪上半叶为由家族式组织制度向近代公司组织制度建设的转变阶段，而从十八世纪中叶至二十世纪三十年代则是近代公司组织制度建设的发展阶段。

1. 近代公司财务会计组织建设的初期阶段

“绝大部分西方世界在十八世纪早期占统治地位的生产制度是家庭生产制度——物质生产文明的基础阶段。”^[348]到手工业工场发展阶段，由于企业所面对的市场还较为狭小，因而生产经营仅有小量的资本便足够了。加之生产与经营能力也极其有限，其生产与经营活动过程较为简单，这样，这时的管理也自然而然处于简单阶段。正如罗斯·韦伯所描述的，处在这种情况下的家庭式组织形态“犹如一个小球直立在一个大橄榄球之上。”^[349]（见图2-14）。

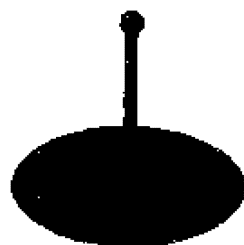


图 2-14 罗斯·韦伯对家庭式组织形态的描绘^[350]

图 2-14 顶端的小球代表握持所有权的管理人群体，他们主宰着整个组织，并对该组织中的重大事项决策。这种组织中的专业幕僚与中层管理人员不多，故对于他们仅用图中的垂直线加以表示^[351]。这种由家族世家操持的管理组织是早期公司组织形态中最基本的特征。

不过，从最初的阶段已可以看出企业的组织正逐步向金字塔型演变，如前所述发生这种变化的主要影响来自官厅。如处于地中海沿岸资本主义经济关系萌芽阶段的威尼斯兵工厂便是这样。这家兵工厂由官方创办于十四世纪，最初在组织管理上采取分权控制方法，设厂长为工厂最高管理者，其下按管理环节分设仓库管理、生产技术管理（相当于作业流水线）、人事管理、财务会计管理，以及进行技术标准管理的技术委员会五个基本管理部门。在财务会计管理方面，该厂主要明确了财务会计部门须作好以下三方面的工作：

(1) “实行会计控制”^[352]。要求工厂应严格核算资金、材料及人力的消耗；

(2) 进行“存货控制”^[353]。包括对收进与发出材料的管理，一要通过管理防止材料供应中断，二要防止材料的浪费损失；

(3) 进行“成本控制”^[354]。包括要求建立成本会计制度与

进行成本分析等。

威尼斯兵工厂的经济管理的组织格局已脱离了家长制的组织躯壳，开始向金字塔型组织演变。在它的组织中一方面体现出所有权与生产、经营权的分离，另一方面又体现了按经济环节与技术责任所进行的分工及根据分工来划分部门进行管理。从与财务会计部门相关的工作方面考察，除包括核算与相应的管理内容之外，还有了内部查核与来自工厂外部的审计。那时，政府对威尼斯兵工厂一方面派遣了联络员进行监督，而又增设了督察员与巡视员协同进行监督。联络员有权对厂长进行审计，而“厂长对会计也要进行查帐。”^[355]可以讲，这种组织格局的产生是一个历史性的进步。

正如克劳德·小乔治指出：在由家庭生产向外包生产制度，及至向工厂制度转变之后，管理的指挥职能逐渐重要起来，而且从早期出现的管理控制行为考察出发，“财务控制可能是早期管理控制中最为发展的一种。”^[356]正是这种情况，决定了财务会计的基本职能及其组织一开始便成为那个正处在形成过程中的金字塔型组织层级中的很重要的一个部分。

在十五——十六世纪，从英国出现的“制服公司”（livery companies）的组织中，已可见由不同层级构成的金字塔式组织格局。这家公司决策层由四名高级理事（Senior wardens）组成，其下设佐理委员会（Court of assistants），由包括分管财务会计的佐理若干人组成，在整个管理层级之中居中。在佐理委员会之下又设置初级理事（Junior wasdem）若干人，由其直接对生产过程进行计量与管理，而簿记人员一直委派至最基层的生产单位。在下层生产单位的是制服人员与普通工匠^[357]。上述组织形式处在不断变化之中，它随着该公司生产、经营活动过程的复杂化，生产技术分工与管理分工的日趋细致，一方面表现为生产经营层

次的增加，另一方面则是对管理层次的调整，最终从组织轮廓上已渐渐显示出“金字塔”式状态。在公司的“金字塔”层级中，绩效渐自成为决定由较低层次向较高层次迁升的依据，责任、权力与利益逐渐趋于一致，科学的组织性与官僚性逐步成为近代公司“金字塔”式组织中代表着两种不同力量结合在一起的支撑之点，这些是与官厅“金字塔”式组织不同的主要方面。

早期的股份制公司系把筹资活动放在首位，并往往采用区分生产、经营活动批次进行筹资。如 1600 年 12 月 31 日由英国女王伊丽莎白颁布特许状成立的东印度公司便是这样。该公司最初的海上贸易活动，按航次筹集资本，按航次进行会计结算，并按出资份额的大小进行利益分配，而清算完毕便将资本归还给投资者。这时，负责筹资与核算的财务会计人员也不固定，也尚未形成簿记、出纳等环节分工理事的组织关系。经过上十年的合伙出资经营活动，逐渐取得了经验，也逐渐对所发生的教训进行总结，这样到 1612 年“各个人的资本才合并为共同资本。”^{〔358〕}合资后指定专门官吏管理资产，并且这个专职官吏与财会工作人员也建立了固定的组织关系，初步形成了管理组织框架。这种进步为往后股份制公司管理组织建设奠定了思想、实践基础。

在詹姆士一世统治英国时期，由于正式明确了公司作为一个独立法人这一重要结论，故在 1657 年以后便出现了一种比较稳定的公司组织形式。这时，公司的股本逐渐转变为长期投资，并从制度上加以规定定期发放股息。同时，由于既明确了股份作为固定的长期投资，而又明确股份可以转让，故随即便出现了一种出售公司股份的专门市场^{〔359〕}。正是由于筹资、投资活动的频繁变化带来了公司财务活动的复杂化，也正是由于收益分配及业主权益的确认在公司会计核算及管理工作中日益显得紧要，使公司财务会计组织状况进一步得到改进，并使它在科学、系统的组织

建设方面迈出了关键性的步伐，最终确立了它在公司经营管理系统中的重要组织地位。而公司财务会计组织的显著改进反过来又推动了股份制公司的发展，使它先在西欧，进而在美国得到发展，成为市场经济下最基本的经济单元。在接近十八世纪中叶的那几十年间，股份公司的生产经营规模一直处于不断扩大之中，财务会计的组织规模亦相应不断扩大，开始成为经理或总经理之下几个最重要的部门之一。

2. 近代财务会计组织建设的发展阶段

促使近代公司的组织制度由传统阶段向近代组织制度发展阶段转变，其关键性因素在于导源于十八世纪六十年代英国的工业革命，这场史无前例的社会生产力革命强有力地促使近代机器工业于十八世纪“最后三十余年在英国产生。”^[360]随后工业革命先后在法、德、美等国发生，并于十九世纪相继完成了这场革命，最终实现了由工场手工业向机器大工业的根本性转变。社会大工业化的结果，不仅通过科学技术与经济发展的结合，极大地改变了整个社会经济的面貌，而且造就了一大批新兴的公司，进而也显著地改变了公司的社会面貌。在这种冲击之下，公司的内部组织结构迅速发生着改变，它也促使公司的财务会计组织进入到发展时期。

(1) 近代公司财务会计组织发展中的历史导向

在资本运转起着支配作用的市场经济建设阶段，公司财务问题日胜一日突出起来，财务活动成为公司经营管理中必须处理好的一个关键性问题。然而，在人们处理与解决公司财务问题之初，自然而然地把解决财务问题与解决会计问题放在公司经营管理工作同一层面之上，人们发现解决公司财务问题的关联方面是解决好公司会计问题，而解决好公司会计的另一关联方而则是解决好公司财务问题或为着解决公司的财务问题。并且公司经济

越发展，财务与会计之关系越紧密，二者相辅而行密不可分，如人为地绝对地将其划分开来，反倒会丧失公司经营管理中的科学性，这是它们工作相关联的方面。当然，从工作性质与内容方面考察，财务与会计又具有相对的独立性，独立性又是它们工作关系及其组织关系的另一面。在市场经济发展过程中，财务与会计在组织建设中的结合与其组织关系处理，以及在工作关系方面的区分受着各种因素的影响，现分析如下：

①采用机器生产的大工业公司，财力的投入是它生产经营与管理工作的一个重要起点，这种投入不仅使它与金融行业建立起越来越密切的财务关系，而且在其筹资与资本运转过程之中使财务活动越来越社会化。这样一来公司所承担的社会责任便越来越突出，而为履行这一重要社会责任，便必须在公司内部完善财务与会计组织的一体化建设。

②机器大生产进一步促使企业内部分工日趋细致，使生产活动过程中的组织程序复杂化，适应公司生产与经营分工关系的细化及针对复杂化的经济关系所必须采取的组织管理措施，公司开始在财务会计组织改进中明确责任中心、责任层次及其责任环节，并使这种经济责任关系的划分体现到“金字塔”型结构中去，最终形成至上而下与至下而上的财务管理与会计管理关系。

③机器大工业使产品生产费用结构日趋复杂化，这使人们逐步认识到将生产性费用与流通性费用划分开来之必要，并使人们逐渐认识到通过对成本控制解决成本降低问题已成为公司在市场竞争中取胜的一项关键工作。因此，确定以成本、收入与利润为公司的主要管理目标，也使成为公司财务与会计在管理工作过程中的结合之点；在财务会计组织设计中也自然要充分考虑到这一问题。

④就近代公司发展中最基本的组织形式——股份制公司而

言, 由于它的产权关系具有更为广泛的社会性, 因而它的产权管理、业主权益认定与落实、维护, 以及围绕这些问题所体现的基本责任便日益成为公司特别关注的问题。鉴于经济责任又分别体现在公司的不同层面及环节之中, 其中的财务责任与会计责任又相关联地体现在公司的组织关系之中, 因此, 公司的财务会计组织的调整与改革便必然要充分考虑到责任关系与责任在各组织层次中的落实问题, 其中尤其须充分考虑到财务责任与会计责任在公司组织建设中的关联关系问题。

⑤在近代公司的发展过程中, 最初可以明显地看出工商企业在市场经济中的相结合的关系, 正如马克思所讲起初二者是通过“两条途径”^[361]向资本主义过渡的, 一是商人直接支配生产, 一是出资创办工场手工业, 自然, 在这个阶段商业中的会计特征对工业便产生了重要影响, 并且在公司的财务会计组织建设中最初便体现出工业与商业的一体化组合趋向。当然, 此后随着机器大工业生产时代的到来, 当生产系统与商品流通系统并行趋于复杂化起来的时候, 商业资本便逐步从产业资本中独立出来。而且“在十八世纪期间, 批发商终于和零售商分离开来, 并且开始形成商人阶级的一个固定部门。”^[362]再往后又形成了金融资本、产业资本与商业资本鼎足而立的基本格局。这样一来, 在这三个方面的财务会计组织建设中又各自体现出自己的专业特色, 既具有“金字塔”型组织结构这一共同点, 而又有各自财务会计组织构建的特殊方面。

总而言之, “产业革命特点就是资本的集中和大企业的形成, 而大企业的活动不但不是一种例外的事实, 而且还有变成工业的正常形式的倾向。”^[363]当然, 大企业的活动在社会经济生活中也将渐渐处于支配地位。同时, 随着巨额资本投入到机器生产方面, 使经营者与管理者在实践中共同认识到科学制定财务计划的

意义，而这种财务计划通常又是在投入与收入的对比之中来权衡资本投入得失的，并从对财务计划执行情况分析所得出的结论中来选择今后投资方向及明确今后财务管理重点的。这一事实正如亚当·斯密所指出的那样：“设置高价机器，必然期望这机器在磨灭以前所成就的特殊作业可以收回投下的资本，并至少获得普通的利润。”^{〔364〕}对财务工作重要性的发现，以及对财务计划的执行，致使财务管理工作中越来越占有举足轻重的位置，而且它相应促使会计管理工作地位的提高，进而使财务会计组织在“金字塔”型组织中形成独立的管理组织系统。

（2）近代财务会计组织建设的发展状况

①十八世纪下半期

在十八世纪的最后五十年中，伴随着产业革命的逐步发展，“工厂制度”或“公司制度”也处于逐步的进展阶段，它正在为以后的迅速发展创造基本经验与基本组织条件。在这个时期，人们的注意力在一定程度上放在加强簿记工作方面，组织好记帐与报帐工作，让业主明确资本增值情况。正是在考核资本与利润所得关系的过程中，人们很快认识到“动力传动的机器极大地提高了生产率，但也提高了对资本的要求和资本成本，只有把机器集中起来，成批地而不是个别地对机器和工人进行监督，才能降低成本。”^{〔365〕}为了对成本进行计量及对产品销售与存货进行管理，人们也开始重新评价复式簿记在管理中的价值，由此簿记逐步在公司里及其社会上深入人心，公司里的经营者开始致力于簿记组织工作的改进，以此达到加强管理的目的。所以，“早在 1716 年，就可以在英国的出版物上看到基本上掌握了新的簿记制度在控制方面的价值。”^{〔366〕}可以讲，正是从这个时候起，社会与公司都在管理活动中开始把簿记工作朝着会计发展方向推进。

同时，正是在十八世纪“人们开始认识到仔细而明确地进行

计划的价值。”^[367]并且在工厂里“至少对厂房设置和还本计算这两项计划技术已被成功地应用了。”^[368]如1759年,在苏格兰的卡隆铁工厂对厂房设置计划中,“每样事物都是有计划安排的,以便在冶炼和浇铸铁时能以最大的效率进行生产。”^[369]在实践中,人们又很快发觉财务计划的重要性,在“公司制度”下,它既是整个经营活动的开端,而又是整个计划的基础,论及资本效用及资本成本与财务计划的目标也存在极大的关系。正因如此,计划使公司的财务问题越来越突出起来。前文中所述的威尼斯兵工厂发展到这个阶段,“财务”已成为它的王国^[370],这表明在此阶段财务控制已成为整个管理控制工作中最为发展的一种。特别是在这个时期的英国的棉纺工业中,因为这个领域里的大公司形态率先出现,所以棉纺业的大公司也最先把财务的地位提高到公司组织管理的上层,并围绕着成本核算与控制产生了相关的组织管理环节、管理工作制度及其管理工作方法,而把这些方面结合在一起便又形成了对产品成本的分项核计与控制,从而率先把簿记工作朝着会计工作方向推进。

这样一来,到十八世纪与十九世纪之交,随着“商业时代结束,开始了产业时代。管理组织体制取代了商人的人格而居中心地位。”^[371]而在这个管理组织体系中财务会计这个分支组织管理系统开始发生了深刻变化,它的独立性、权威性及其专业化程度都得到明显的提高。

②十九世纪

在十九世纪,由于产业革命的进一步发展,并在英、法、德、美等国相继完成,因此,不仅这时股份公司的数量日益增加,而且公司的组织规模也在日益扩大。就英国的情形而言,“1857年中,新登记的有限公司有348家,1863年中,新登记的有限公司达691家,1879年为1034家,1881年至1883年平均

每年有 1600 多家新登记的有限公司，从 1877 年到 1887 年这十年中，登记的公司共有 15165 家，在 1888 年 4 月 30 日继续营业的公司为 11001 家。”^[372]在此期间其他国家也是这样，如十八世纪出现于美国的股份公司在十九世纪初也获得进一步发展，其中“仅 1817 年美国各州颁发的公司执照已达 1800 个。”^[373]从公司组织形式与发展规模方面考察，在十九世纪六十至七十年代，自由竞争资本主义的发展已经达到了顶点，开始步入资本主义的垄断阶段，这时在工业中的卡特尔、辛迪加、托拉斯、康采恩等形式的垄断组织已陆续出现，并初步控制了国家的经济命脉。如 1865 年，在德国出现的卡特尔式垄断组织，以及随后出现的辛迪加，其组织规模已远非自由竞争时代的公司组织可比。再如 1882 年在美国出现的第一个托拉斯组织——美孚石油公司，其组织规模亦相当宏大。到 1900 年，美国已有 185 个托拉斯，它们很快便成为美国经济的统治力量。

上述变化使一个公司在人力、财力与物力等方面都发生了很大的变化，使得资本的有机构成大大提高，管理组织层次不断增加，各组织层的分工也逐渐趋于细化。在资本额度大大提高及资本来源结构日趋复杂化的情况下，财务主管开始成为公司生产经营决策的重要参与者，这些主管更多的需要来自簿记主管方面的财务会计信息，更需要将他们之间的工作关系制度化及财务会计信息取得的标准化，这样的制度与标准从今往后便成为维护财务与会计组织工作的根本保障。同时，更为重要的是组织与制度相关联的构建，并从理论上对财务会计组织作出认定，对制度与工作标准的原理作出比较科学的陈述，这种事实的日趋增进，便进一步促使欧洲国家率先进行由簿记历史发展阶段向会计历史发展阶段的转变。

股份制公司在经历了十九世纪中叶的发展高潮之后，开始步

入它的成熟与巩固时期，自此大公司开始在国民经济发展中产生巨大的威力，并对整个社会生活造成不可低估的影响。股份公司的重要作用使政府日益增进对它的重视，并开始从立法的方面确立公司的社会地位，保障公司业主及经营者的合法权益，并对公司的生产经营行为进行管理。1805年英国政府不仅立法认定了股份公司的有限责任制，而且明确了公司的社会经济责任。1862年又颁布了《公司法》，进一步确定了股份公司的合法社会地位。此后，法国、比利时、西班牙、葡萄牙等国也先后把公司法纳入商业法典之中。立法明确了公司的责任、权力、地位及其生产经营行为，也明确了公司的内部组织机构与社会的关系，乃至公司与政府的关系。

在这一历史时期，在欧美那些逐步工业化的国家中，企业所有权与经营权进一步分离，传统的企业内部组织进一步解体，所有权在“金字塔”组织的最上层形成了居高临下的统治，而经营者则在维持“金字塔”型的前提下使各组织层次、组织环节更加科学与更加系统，并使经营决策层处在居高临下的控制地位。另外，还可以看到这时的公司组织明显地带有军队的色彩，所有者与经营者几乎在这方面达到共识，他们认为只有实行“军队式的严密组织和控制”^{〔374〕}，才能实现对处于动荡时期与转变时期的公司及社会的控制。如当时推行“工厂制度”具有代表性的英国的索霍铸工厂，其管理组织程序与组织行为的标准化要求都仿效于部队。索霍铸工厂劳动分工与专业化程度都是当时管理实践中的一个典型，从最基层的班组长到上层的经理，都须按生产计划开展生产活动，财务会计部门的专业分工明确，从参与市场预测，到生产过程中的“成本控制应用、成本会计”^{〔375〕}都由其统一组织进行。所以，索霍铸工厂的整个经营管理“都反映了‘新的’工作组织和管理科学。”^{〔376〕}它的新的组织格局既体现在生产

经营组织方面，也更多的体现在簿记工作与成本控制工作的组织管理水平方面。

在十九世纪中期，美国铁路公司的管理组织格局也带有严格的军事化组织色彩。在美国铁路管理先驱丹尼尔·麦卡勒姆担任纽约伊里铁路公司负责人期间（公元1854—1857年），他采用系统的工作组织制度与严格的经济报告制度来控制公司的经济活动，其中组织制度的推行颇有成效。丹尼尔为公司绘制了一张组织图，图中的组织呈现出一种树状的结构，“总经理和董事会好比是树干，而公司的五个主要部门则好像是树枝。”^[377]在五个部门中财务会计部门为依托之重点，它被经理与董事会看作铁路产生营运效益之保障。事实上从组织体制模式上考察，树型组织与“金字塔型”在本质上是一致的，树干（上层）、树枝（中层）与树根（基层）三个部分亦表现为至上而下的组织控制体系，树枝在横向上表现出生产与管理工作的交错，它反映了铁路生产经营特色，这是美国铁路公司组织的独特方面。

1868年日本“明治维新”之后，资本主义经济得到发展，一些企业开始摆脱家长制统治的束缚，开始对企业的经营管理组织进行改革，以适应市场竞争的要求。如三菱商会在“明治维新”后便着手对它的经营管理组织进行改革，到明治八年（公元1875年）新的组织框架便形成了，从根本上破除了原来封建家长控制企业的组织格局。改革之后三菱商会的经营管理组织格局如图2-15所示^[378]。

社长的职位相当于后来的董事长，而“管事”则相当于后来的经理，二者体现了所有权与经营权的分离。在下属部门的分工中，会计部门处于独立地位，这表明企业会计与家计的分立。监督课与会计课存在制约关系，对其他各课均具有监督作用。对于各船及各支社这样的分支机构，财权集中于本社，会计处理权亦

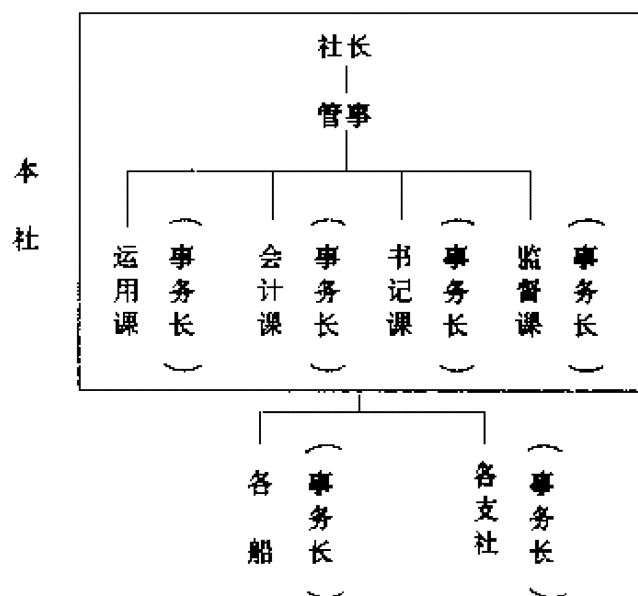


图 2-15 明治八年三菱商会的经营组织

由本社支配，本社对各分支机构实行财务会计集权管理。到明治十一年（公元 1878 年），三菱商会的经营组织机构又有很大改进，它的进步充分体现在内部组织分工及实行专业化管理方面，其组织机构的变化如图 2-16 所示^[379]。

从图 2-16 可见，改革后的财务会计组织出现了明显的进步：其一，会计组织机构扩大，组织地位上升，会计局成为三局中的要害部门；其二，按责任环节所进行的分工趋于细致，在会计、出纳、经费核定、专门制表，以及会计检查组织方面形成了既协作而又相互牵制的关系；三则，强化了内部检查与审核环节，并将现金与实物的核查分别开来，将本社核查与对支社核查分别开来；四则，用度局的设置实际上将财务的职能在企业中区分开来；最后，对于本社财务收支集中由最高层控制，以将这方面的收入与用度与经营环节的收支明确划分开来。

在经营管理组织设置改进过程中，组织部门的增设，组织构成的调整，以及按责任环节分工的细化，一方面确实有利于加强

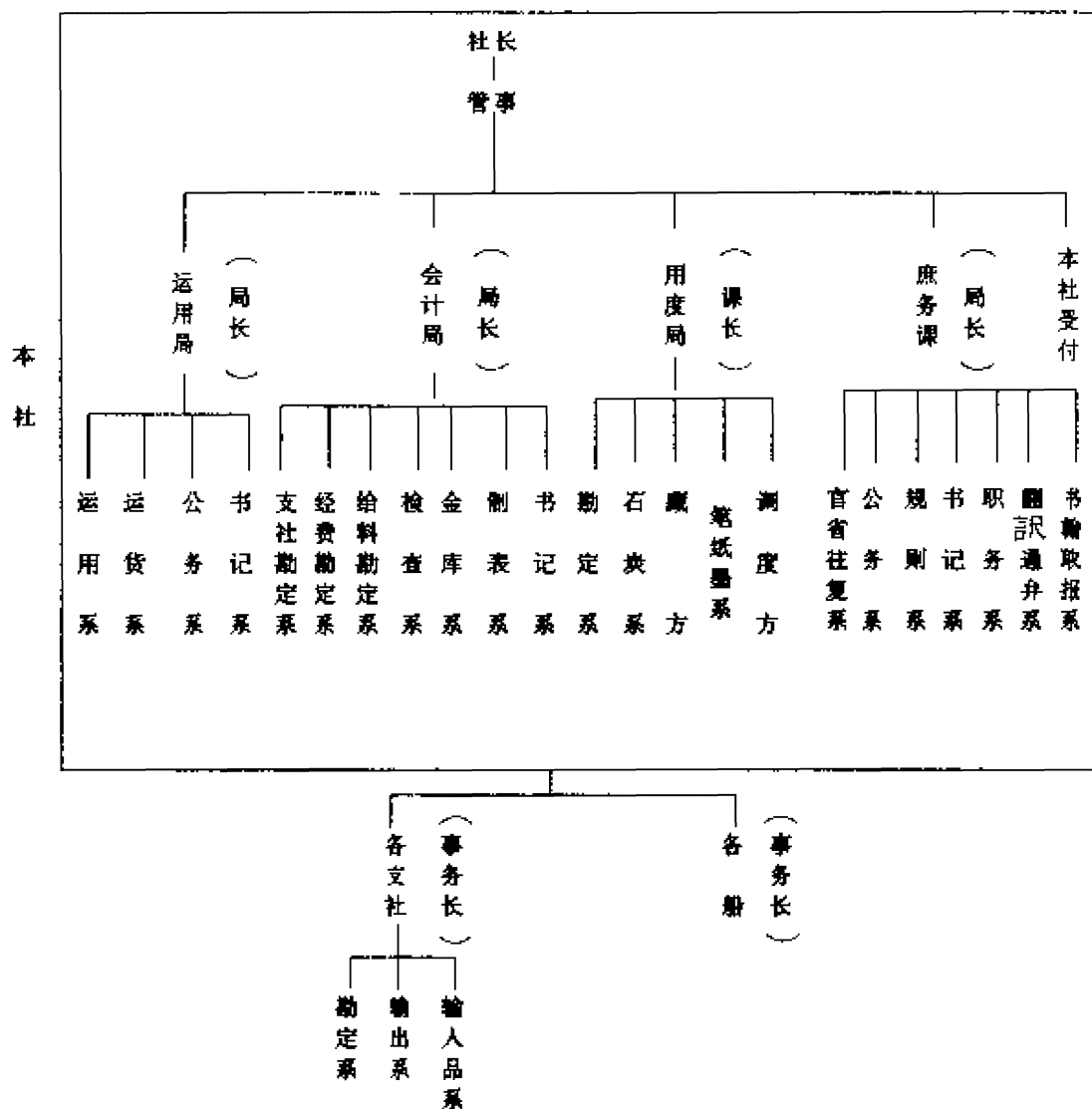


图 2-16 明治 11 年 1 月郵便汽船三菱会社的经营组织

管理，而另一方面又相应会产生管理中的组织障碍，并因障碍而导致办事效率降低，官僚主义习气滋生，最终造成某方面的管理失控。如何正确处理组织建设中的适度关系，防止组织弊端的发生，这是三菱会社在实践中所遇到的一个突出问题。明治十一年三月与十五年年终三菱会社再次进行组织调整，调整后的组织状况如以图 2-17、2-18 所示^[380]。

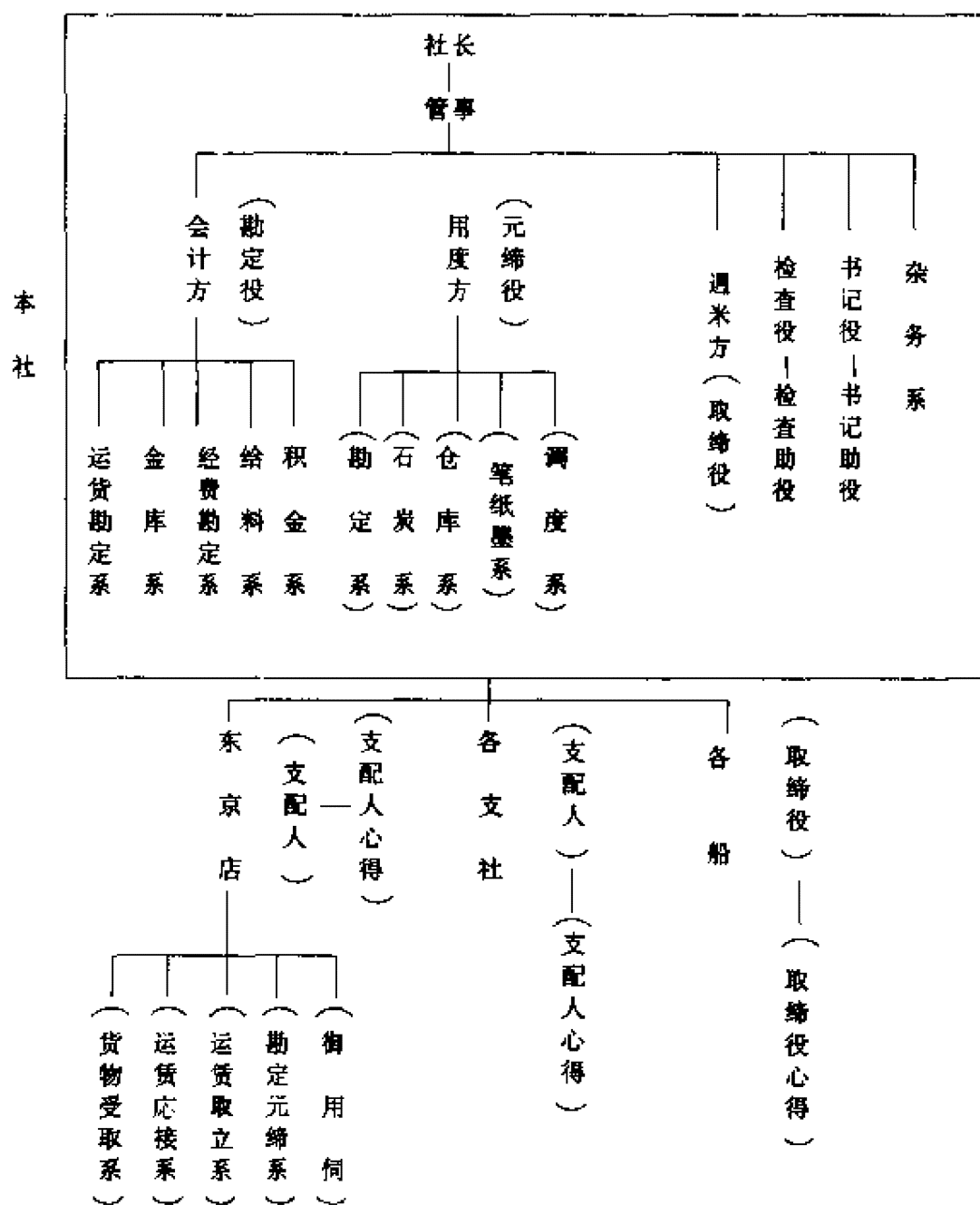


图 2-17 明治 11 年 3 月郵便汽船三菱会社的经营组织

明治十一年在这次调整主要压缩了用度局与庶务课，将一切财务会计事项处理权与管理权集中于会计部门，而将库藏财物管理权放在用度部门，从而理顺了财务会计与保管部门的责任关系。此外，调整后加强了对本社所属机构的组织管理，使基层的管理工作具有坚实的组织基础。

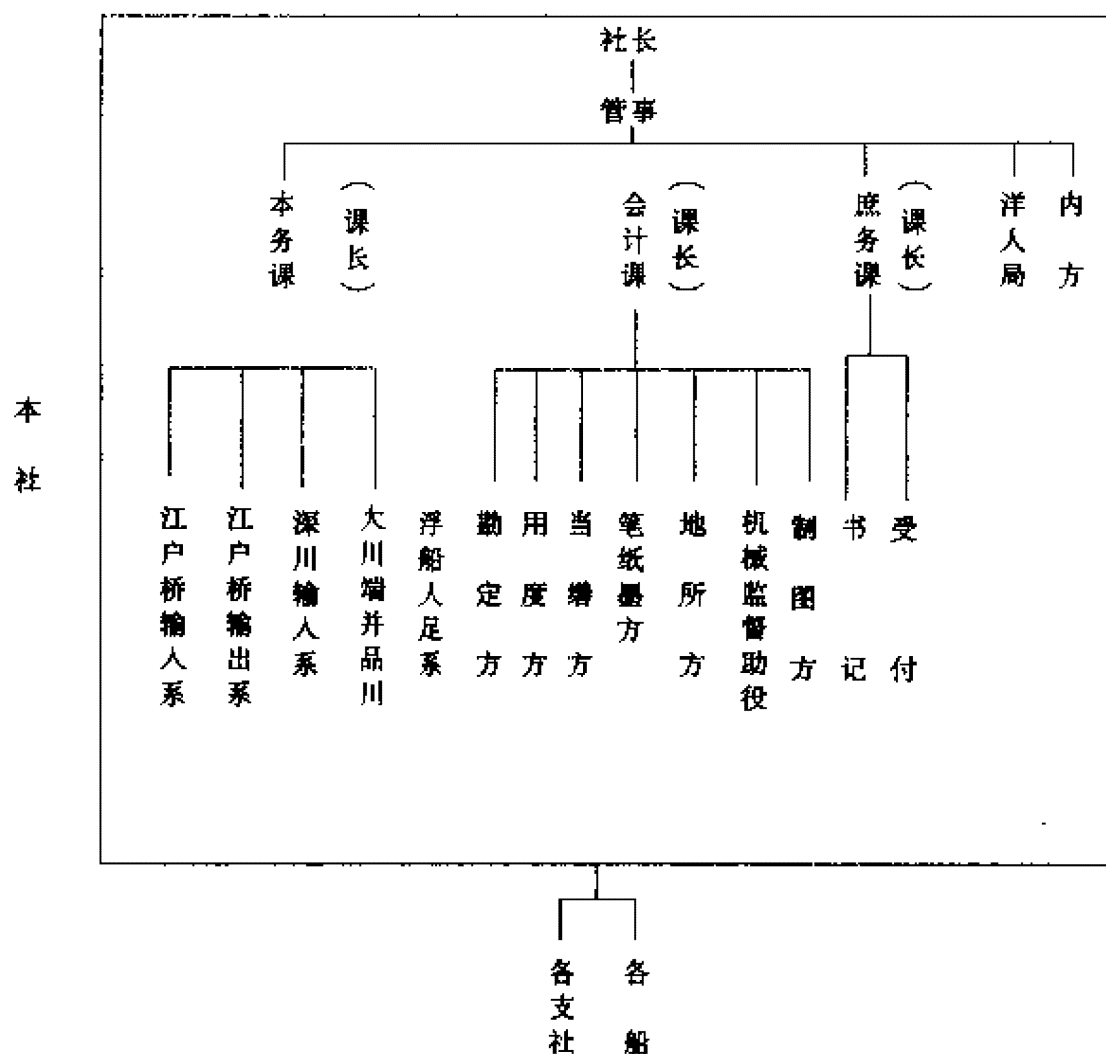


图 2-18 明治 15 年末邮便汽船三菱会社的经营组织

明治十五年又着重对本社的组织机构进行了调整，一方面将用度方并入会计课，使财务与会计管理权集中，另一方面又将本社所属部门的财务会计权集中到会计课，形成本社对各所属机构的财务会计的专门管理。这样一来，三菱会社的经营管理组织便形成了以财务会计组织为中心的管理组织体制。

明治年间，日本的另一家企业住友财团所进行的经营管理组织改革其宗旨也在于加强财务会计管理工作。明治十二年（公元 1879 年），住友财团的最上层设置董事长（俗称为家长）及总经理（俗称总代理人）、经理（支配人）与副经理（支配人补助），

为经营管理之决策层。决策层之下设置会计、营业、田地三部门，其中会计部门掌金钱出纳及核算事宜^[381]。此外，在明治年间，日本的三井财团在经营管理组织改革方面，也首先完成了“家政与事业的分离”^[382]，并分别它所创办的银行、物产、矿山重新确认与评估各自的资本金。在家政方面，由同族出资人共设会计对家计部分进行核算与监督，而在事业部分则设财务会计组织部门控制三类产业。到后来，随着三井财团经营组织规模的扩大，其中的财务会计组织在财团的整个组织管理中地位越来越重要。

所以，从整体上考察，十九世纪财务会计组织的演进一直紧跟着产业革命中工厂制度建设的步伐，其进步完全与早期市场经济发展的历史进程相一致。在这个历史过程中，不仅完全结束了陈旧的封建家族式的组织形态，使财务会计组织从狭窄的家计中摆脱出来，而且初步形成了由董事长、经理与主要经济职能部门组合而成的“金字塔”型组织体制，并在其中确立了财务会计组织的重要地位。十九世纪反映在经营管理组织建设方面的这一深刻变化，其影响力正好集中到十九世纪与二十世纪交替之际，它也正好被一些跨世纪的经济管理专家们在研究中认识到，并从理论上加以总结，然后又用于实践，从而使十九世纪在经营管理组织建设方面的建设性成就，在二十世纪得到继承与发扬光大。

③二十世纪的前三十五年

美国卡内基—梅隆大学的计算机及心理学教授西蒙（H·A·Simon）指出，二十世纪的前二十五年为古典组织理论的建设阶段，这二十五年向近代企业经营管理组织建设方向发展奠定了良好而坚实的基础。古典组织理论的创造者大都是一些跨世纪的人才，他们以总结十九世纪的经济组织建设史为展开研究的立足点，而又结合对现时政治、经济环境变化的分析，并从发展态势

上加以考察，最终形成了使人耳目一新的组织建设理论。相对十九世纪而言，这种组织理论是全新的，而相对以后迅速变化与全面发展而言，这种组织理论又堪称之为古典式的。鉴于这种经济组织建设理论的指导性作用一直持续到二十世纪三十年代中期，故为系统研究起见，这里将时限确定在一九三五年。

二十世纪初，在上世纪末的基础上，垄断已完全取代了自由竞争，并在市场上占据了统治地位。正如列宁针对当时的情形所指出的：“集中发展到一定阶段，可以说，就自然而然地走到垄断。因为几十个大型企业彼此间容易成立协定；另一方面，正是企业的规模巨大，造成了竞争的困难，产生了垄断的趋势。”^{〔383〕}十九世纪末资本迅速的集中，造就了二十世纪初拥有巨额资本大公司的显赫形象，1909 年在美国占企业总数 1% 的大公司，其产量却占全国总产值的 43.8%。1907 年在德国不到 1% 的大公司，却拥有全国工人总数的 39.4%，占有全国工业动力的 $\frac{3}{4}$ ^{〔384〕}。这时，诸如前文中已提及的卡特尔、辛迪加、托拉斯及康采恩等垄断组织形式，迅速地在当时世界经济发达国家中扩展开来。为了取得高额垄断利润，这类公司也相应加速内部经营组织机构的改革，并不断地扩大它的组织规模，完善它的内部控制机制。由于在垄断组织经营中筹资与投资是竞争取胜的一项关键工作，因此组织部门的设计者开始着重考虑财务部门的专门化建设问题，并使其在企业的组织管理工作中与会计部门相辅相成地发挥作用，这样一来，财务与会计组织便在公司中自上而下形成两个相关联的系统，自此，财务与会计组织建设的黄金时代到来了。

第一，引导近代财务会计组织建设的基本理论

十九世纪下半期，管理学家们所确定的公司经济管理的五职能论：计划、组织、人事、指挥与控制，成为二十世纪初管理理

论发展的基础，它很快便在指导二十世纪初公司的管理活动及管理组织建设方面产生了重要作用。值得注意的是这时人们又将五职能与受托责任问题结合起来加以考虑，区分责任层次与环节明确责任关系人，确定岗位领导者，并突出他们在系统中的作用。在改进中，财务与会计组织被作为明确责任的中心环节，以它为中心来确认相关环节的经济责任或曰经营责任。

1903年，美国著名的工程师弗雷德里克·温斯洛·泰罗(Fredrick W·Taylor)在美国机械工程师学会上宣读了他的第二篇著名论文《工场管理》，他指出：一个良好的管理目标旨在使工资得到提高，而生产成本反而降低。而要实现这一目标，便必须建立能控制作业过程的原则与标准程序。为了使原则与标准程序得以贯彻施行，便又须在经营管理组织建设方面得到保障，否则便会流于形式。从经营管理组织建设模式上讲，这种组织必须服从于经济集权。泰罗的这套理论在当时被称为“科学管理”的重要内容之一。在具体内容方面，泰罗强调管理责任与管理中的组织层次，如财务责任当集中体现在筹资投资环节，会计责任则体现在生产经营活动过程之中，而最具体的责任又必须落实到每一个人。同时，泰罗反复强调公司管理所必须依赖的五大原则，即研究、定额、计划、控制与合作，他认为一个成功的企业必须以坚持这五大原则作为立身于市场之中的基础，并依赖建立在这个基础之上的经营与管理组织的建设。泰罗所关注的组织建设，一直到企业的最基层，如他所推行的“职能工长”与“工时成本员”制度便是最典型的例证。泰罗是在“职能工长”制度这个基础上来确定“工时成本员”的工作地位的，其关系如图2-19所示。

在基层管理工作中，工时成本员与指令员、工艺员、纪律员并列，上一级组织对他们存在着直接管理关系，一直通达最上层

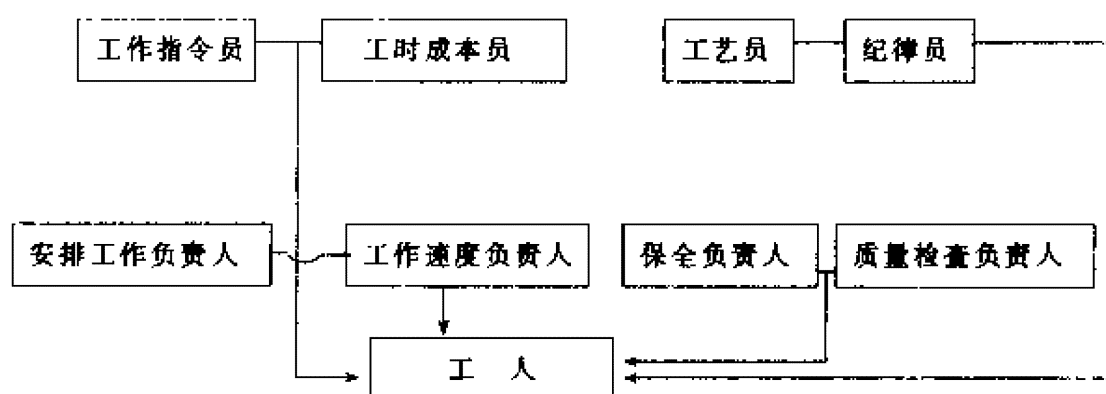


图 2-19 泰罗的“职能工长”制示意图^[385]

的财务会计部门，形成专业职能管理系统。各个方面的责任一直落实到处于最基层的工人，形成责任体系。通过组织系统与岗位责任的密切结合达到系统管理的目的。这一制度的形成是周密的，也体现了科学管理的精神，尽管它在实践过程中未能取得成功，然而，它却“从理论上为今后企业建立职能部门开辟了道路。”^[386]

在美国管理界所出现的跨世纪人才中，还有工程师亨利·甘特（Henry L·Garntt）。甘特与泰罗一样注重职能部门的责任与每一成员的岗位责任，并且对这些责任的落实也是以管理组织的建设与不断调整作为保障的。略晚于泰罗与甘特的是工程师哈林顿·埃默森（Harrington Emerson），他在二十世纪初才显露出管理才华，并在美国管理界造成了影响。1913年埃默森出版他的名著《十二项效率原则》，这部书关于管理目标、纪律及标准原则建立的阐述尤为详明，其基本理论及其具体方法对于改进当时企业管理组织起到了直接的指导作用。埃默森还仿效普鲁士的参谋长制，主张在工厂总部设立总参谋部，其下设五参谋分管人事、机器设备、物资、方法与会计，他的这一组织思想“为美国企业的直线——参谋并行的组织制度奠定了基础。”^[387]

1909年，在哈佛大学成立企业管理学院之际，罗布教授曾在大会上作了著名的“企业组织理论”的演讲，罗布教授认为在权力与责任统一方面，以及在岗位责任确定及各项工作指令下达与执行方面，完全可以借鉴军队里的作法。同时由于企业内部分工日趋细化，经营协调工作难度日益增大，故企业内部组织设计又当与军队保持一定的区别，而这个区别在很大程度上表现在经营管理组织的系统性方面，以及其中的会计、统计及其他相关职能部门乃至工种之间的配合关系方面。罗布的这一企业组织建设思想，较之以上三位工程师的组织思想又进一步。

1925年，美国加利福尼亚大学教授鲁宾逊发表了《企业组织基础》一书，这是二十世纪二十年代研究企业组织的代表之作。这部书针对工业企业的管理组织建设提出了八项原则，从研究内容方面讲，它既指出了企业组织建设的方针、工作目标、劳动分工，以及论及确定适当的人在适当的岗位之上开展工作之意义，而又指出了进行目标考核、实行经济控制，以及在授权中明确受托经济责任、进行岗位与岗位之间的工作协调在企业经营管理组织建设中的意义。从对鲁宾逊教授所确定的八项原则进行总的考察可见，这位专家的研究成果已初步把权力、责任与利益三大因素结合在一起研究与解决企业经营管理组织建设方面的主要问题。

从欧洲方面讲，这一历史时期在管理组织与科学管理理论建设方面出现了两位杰出的人物。一位法国的亨利·法约尔，另一位是德国的马克斯·韦伯（Max Weber）。

法约尔长期在法国的一家矿业公司服务，1888年当他由一个普通的工程师升任该公司总经理时，这家公司的财务状况正处在岌岌可危的状况之中，“而在1918年他交卸时，财务状况已经极为稳健了。”^{〔388〕}1916年法约尔发表了他的名著《工业管理与一

般管理》(Administration Industrielle et Générale), 随后又于 1918 年出版了他的另一部名著《公共精神的觉醒》, 从而在管理理论建设方面形成了体系, 自此, 法约尔被人们尊称为“现代管理理论之父”^[389]。就财务会计理论及其组织建设而言, 法约尔的主要贡献在于:

其一, 围绕企业经营管理组织建设问题, 把财务与会计看作企业经营管理六大活动中的两个重要方面, 并从理论与实务的结合方面确定了财务与会计工作在企业经营管理中的重要地位。法约尔所阐述的企业经营管理的六大活动及其它们各自的地位如图 2-20 所示^[390]。

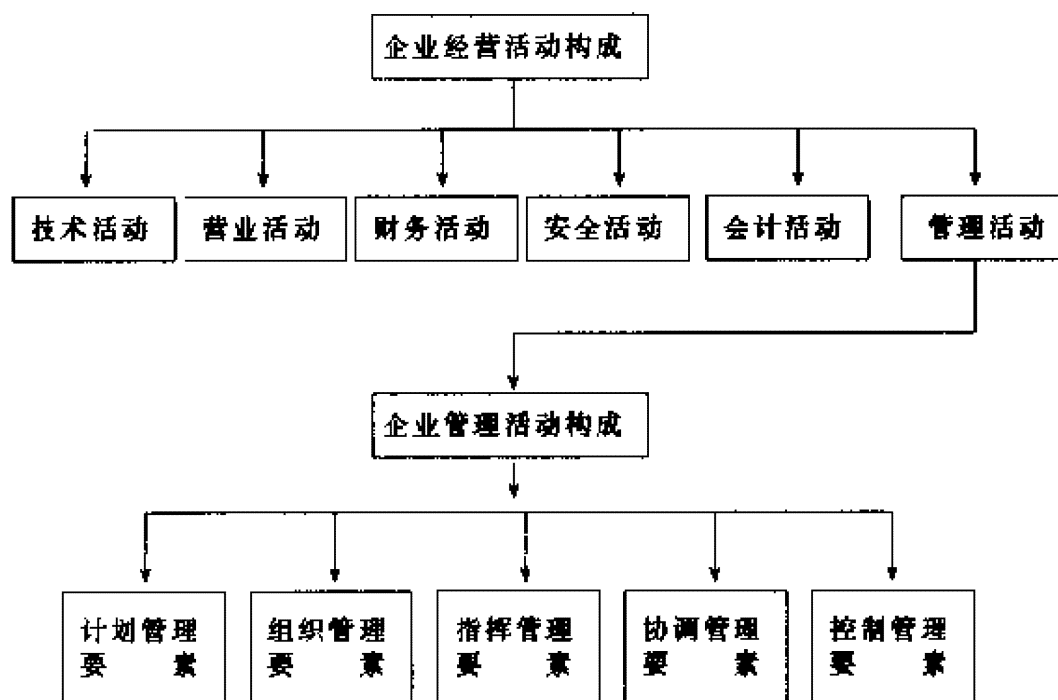


图 2-20 法约尔关于企业中的经营与管理关系示意图

法约尔视经营为六大活动的有机结合运行过程, 其中财务与会计活动贯穿于企业经营活动的全过程, 二者既各自独立, 而又紧密结合, 密不可分。管理活动则为保障企业经营活动正常进行的落脚点, 它的工作亦体现在企业经营活动的全过程之中, 并成

为以上五项活动的基础。从财务管理活动方面讲,这种专门化管理包括财务计划、财务组织、财务指挥、财务协调及其财务控制,从而构成财务管理的总体行动与系统的专门化管理活动,其他活动亦可作出这样的分析。由此可见,在法约尔的管理思想中,企业的经营与管理既是不同的概念,而二者又存在密不可分的一体化关系。

其二,法约尔所确定的企业经营管理的六大活动,直接影响到企业经营管理组织构架的形成,六项活动构成了企业的五大职能部门,而管理活动又融合于五大职能部门的工作过程之中。其中:

技术活动:形成科技职能部门,它通过组织科技研究及其进行技术实践,决定着产品的生产加工过程及其产品的性能与质量。

营业活动(或称商业活动):形成企业的业务部门,由其拟定生产计划,根据计划进行采购、生产、销售与对外业务活动。

财务活动:形成企业的财务部门,由其进行资本筹集与分配、应用,以及进行回归管理等。

安全活动:形成企业的安全部门,由其对企业人力资源与财物的安全负责,充分发挥其保护作用。

会计活动:形成企业的会计职能部门,其主要职能在于进行会计计量、记录,组织各类财务报表的编制,并进行成本核算与管理的组织工作,以及进行统计方面的工作等。法约尔主张会、统工作在组织中的结合。

值得注意的是,法约尔管理理论对于财务与会计组织部门的构建有着更为直接、更为具体的指导作用,它奠定了现代企业财务与会计组织建设的理论基础。人们认为“泰罗从工场往上研

究，而法约尔从董事会往下研究。”^[391]法约尔之所以如此进行研究，这是因为只有在董事会与总经理已定的情况下，才会形成决策的指挥中心，并作出正确的决策，以决策指挥各个具体职能部门的活动，这是形成企业经营管理组织系统的关键。法约尔还指出：不论企业的结构是单一的或是复合性的，企业的组织规模是大或是小，总是存在着六个活动群及其本质职能^[392]。

其三，在企业经营管理组织部门及其职能研究的基础上，法约尔又确定了企业的十四项管理原则，其中第九项为“分层管理原则”或曰“等级原则”（hiérarchie），这一原则的确定使各职能部门上下的逐级次的统驭关系从部门的组织体系上显示出来。法约尔认为他所讲的组织层级，具体表现为一条至上而下的等级链（Scalar chain），一是通过这条等级链，至上而下传达决策指令，并区分层级落实执行责任，将权力集中于最上层，以便通过统一指挥建立科学的经营管理秩序；二是明确经营目标，在各层级落实经营责任；最后，为防止各类信息在各责任层级之间传递中的失误，法约尔在同一层级中建立了一种被称为“法约尔跳板原则”，以此加快信息传递的速度，提高信息传递的准确性，达到节省人力与时间的目的。法约尔的“跳板”原则如图 2-21 所示^[393]。

A 处于总经理的位置之上，部门经理 B 与 L 为其下属，而 B 又是 C 的上级，L 为 M 的上级，其层级一直通达最基层。如按照组织系统的联系原则，处于基层的 F 与 P 之间的工作联系都须通过 E—D—C—B，一直到 A，然后再沿着 A—L—M—N—O，一直下达到 P。然而，在建立了跳板之后，只经过 E 与 O 的授权，F 与 P 便可以直接发生工作联系。这种快速传递信息的原则与方法，对提高企业经营决策的时效及管理效果都有着十分重要的影响。

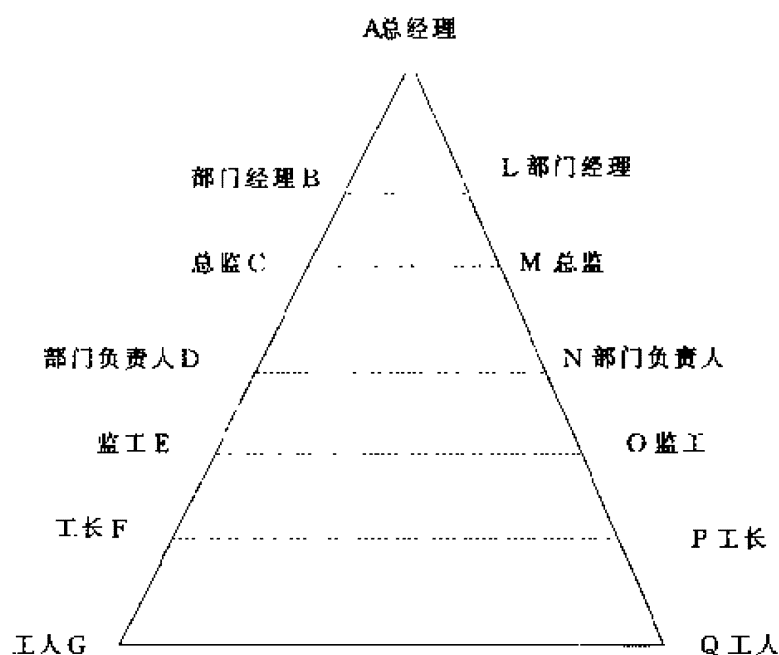


图 2-21 法约尔关于企业组织关系中的“跳板”示意图

其四，权力、责任与利益在企业组织原则中的体现与统一。法约尔认为，在计划目标的实现中，管理是一个关键。故为抓好企业的管理工作，法约尔为企业的管理者确定了十六项管理职责。在企业管理组织构建方面，他主张建立“双重机构”。所谓双重机构，第一是管理人事的组织机构，第二是管理财物的组织机构，以此有效地把握企业的人力、财力与物力。同时，在管理网络建立的基础上，法约尔又为保障有效地进行管理确定了十四项基本原则，强调权力、责任与利益的一致性。法约尔指出：“对责任的畏惧恰如对权力的喜爱。”^[394]所以，他极力主张权力与责任相等，授权与承担责任须始终保持一致，显然这一思想是受托责任制度演进至近代在企业管理组织建设方面的一个重要体现。同时，法约尔又指出：权力、责任又与利益具有一致性，而且这三者也须保持一致。

这种行政性组织还被称为“Bureaucracy”(官僚机构),通过这种组织总经理之类的人物将权力集中于自己的手中,控制着决策,而包括财务、会计部门在内的下一层,则是根据专业分工的要求去贯彻执行总经理的决策指令。在专业管理层级中,又划分为类似处、科之类的行政单元,形成官阶等级,处于最下一层的是一般工作人员,他们是具体执行、落实决策方案的群体。这种多级层次,由上而下,由简至繁,逐级向横向扩展,最终使企业的组织显示出“金字塔”形态。其后,国际知名管理学者罗斯·韦伯(Ross A·Webber)在《组织理论与管理》一书中,又把这种组织形式称为“理性科层制度”(Rational Bureaucracy),并指出这种组织形态是名符其实的“金字塔”,它在工业化国家中十分普遍。他还认为,这种组织制度一经采用,便使工业化国家的企业,由“传统的组织结构逐步演变成众所周知的金字塔。”^[396]

上述三位名人及其名著被管理学界称为科学管理时代的创始人及具有开拓性的著作。鉴于他们在经济组织建设方面的理论具有深远的历史文化基础,故其又被经济思想史研究者们划归为古典组织理论之列。综合起来考察,他们的贡献在于:

其一,泰罗、法约尔与马克斯·韦伯的经济组织建设理论,既摆脱了以往神授组织观念及组织系统的影响,又克服了早期公司组织形态的历史局限性,从而为近代公司的科学组织建设提供了依据,并且具体设计了分层次的经济管理组织系统。

其二,他们从管理内容与管理组织构成方面确定了财务与会计的地位,即使它们从纯技术性活动状态中摆脱出来,也使人们在思想上端正了对财务与会计工作的认识,将其列为公司组织建设中必须重点加以研究考虑的问题。

其三,他们的组织理论都源于工作实践,是在反复进行实践之后的总结,故他们的理论是经得起实践检验的,能反过来指导

实践，促使近代公司组织建设进入成熟阶段。

第二，企业财务与会计组织建设的改革与创新

二十世纪初的古典组织建设理论所造成的影响是强有力的，它带来了公司管理组织的改革与创新。美国“在1875—1900年间，属于传统管理时期，实行资本家个人管理。”^[397]然而，在进入二十世纪以后，经济环境的变化，迫使它的公司步入改革时期。二十世纪初，通过纵向与横向的联合，使垄断企业进一步发生膨胀，当垄断经济实体的膨胀到达一定限度之后，企业的组织与管理体制很快便暴露出许多不相适应的病症，而且如不适时加以改革，这种病症会越来越严重，甚至使企业步入绝境。如当时美国的通用汽车公司便处在险境之中，由于组织与管理体制问题，使该公司经营管理不协调，“几至破产”^[398]。这样一来，美国的公司正是在寻找改革出路之时发现了科学的理论，然后，它们以科学理论为依据，并切实从经营管理与组织建设方面着手加以改革，从而使一些率先进行改革的大公司摆脱了困境，并取得新的发展。现根据改革后所采取的组织类型分述如下：

其一，集权职能部制

“集权职能部制”是美国企业在改革之初所形成的一种经营管理组织体制。从理论根源上讲，这种组织体制的产生直接受到泰罗制的影响。“集权职能部制”的基本特点表现在三个方面，一是强调应坚持垂直领导原则，在企业的经营管理工作中实行统一的指挥；二是实行高度的专业化分工，通过专业化分工使生产、销售、科研、财务会计等职能部门形成独立的系统，以各司其事，各负其责；最后，强调权力高度集中，尤其是将财务会计管理权集中于分管财务的副总经理手中，以进一步提高财务会计工作的组织地位。

那时候，已具有一百多年历史的杜邦公司成为改革中的一个

典型。该公司总裁皮埃尔·杜邦在经营钢铁厂期间，曾经聘请泰罗作过顾问，故他对泰罗制十分熟悉。不过，当时皮埃尔认为泰罗制的可取之处仅仅在于解决工厂一级管理问题方面，而仅有这一点却显得不够。他认为除解决工厂管理问题之外，还应当同时将组织管理目标集中在企业的最上一层。正是在这一思想支配下，皮埃尔·杜邦彻底改变了以往的“总管理处体制”，一方面他根据专业职责分工，建立了包括财务、会计在内的专职部门，另一方面又在各个职能部门之上设置高度集中的总办事处，由其控制各职能部门。改革之后，公司的最高管理机构已由财务、制造、销售、人事等主要职能部门组成，并在总经理领导下，包括这些部门的经理在内组成“执行委员会”，掌握公司的决策工作。同时，该委员会还直接管理公司的经济情报系统，通过这个情报系统提供包括成本、投资计划、会计在内多方面的信息，直接为上层所进行的预测、决策工作服务。杜邦公司的“集权职能制”的组织结构如 2-23 图所示^[399]。

应当指出，在“集权职能制”这种组织管理体制中，总经理之下，与销售、人事、制造等副总经理相平行，专设“财务会计主任”^[400]一职，这说明财务会计部门在公司上层的地位已经确立，并在决策层发挥重要作用，这是十九世纪末至二十世纪初表现在财务会计组织建设方面的一个显著进步。当然，这时财务部及其主管“财务会计主任”对于财务与会计工作依旧是混合兼管的，并且这时无论是董事长，还是总经理依然大体上是从提供信息的方面来看待这个职能部门的作用的，所以，早期的变革还有着一定的历史局限性。

其二，分权事业部制

美国通用汽车公司创建于 1908 年，其创始人是威廉 C·杜兰特(William·C·Durant)。起初，由杜兰特独揽大权，董事会形同

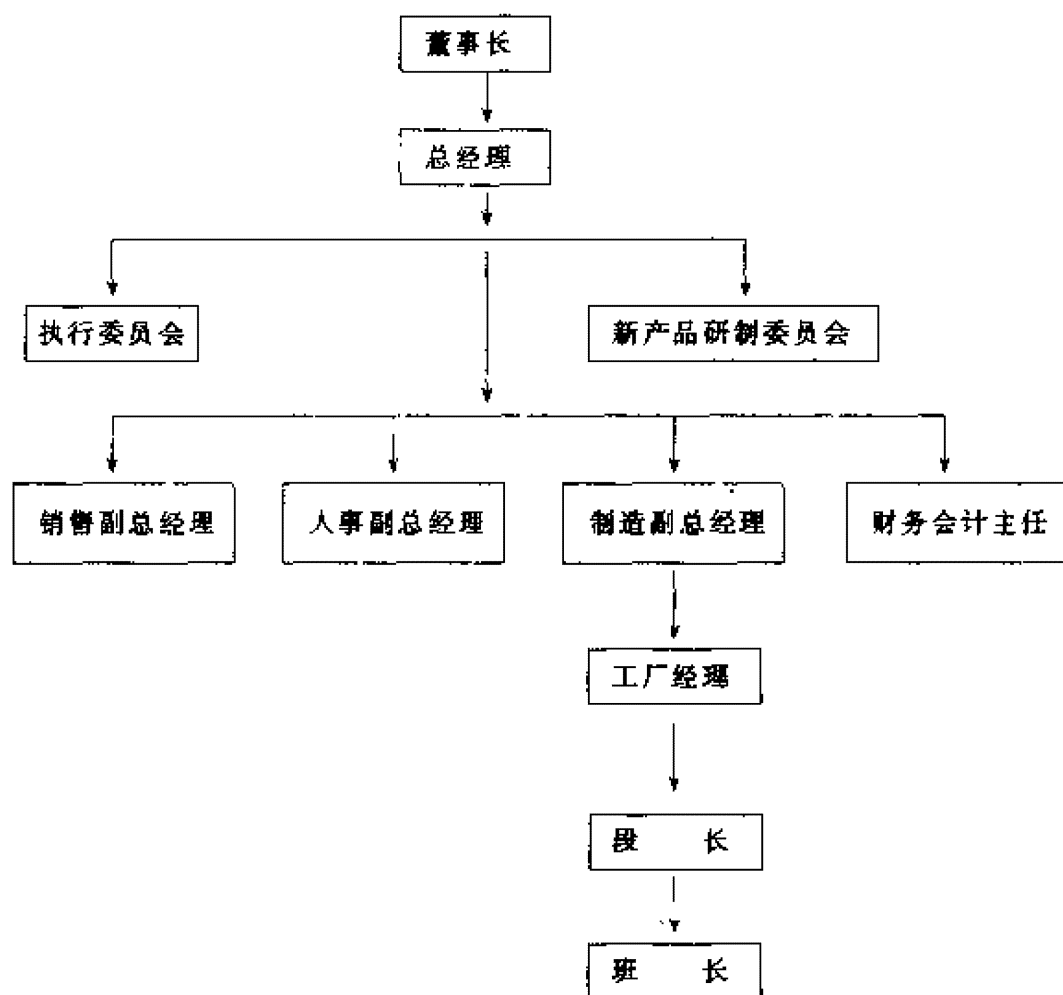


图 2-23 杜邦公司的“集权职能制”组织示意图

虚设，当时董事会之下所设财务委员会与执行委员会亦流于形式，整个经营管理组织不协调，处于松散状态，故在 1920—1921 年美国经济危机之中，通用汽车公司几乎处于破产的边沿。

1920 年，在杜邦总公司控制通用汽车公司后，支持原来的副总裁斯隆（A·Sloan）进行经营管理组织体制改革，通用汽车公司开始恢复正常。到 1923 年斯隆晋升为总经理之后，该公司所进行的改革便逐步取得成功。

斯隆力求通过改革，在“集中管理”与“分散经营”方面建立结合之点，经过反复探索，最终确定了“集中政策，分散经

营”的管理体制^[401]，并实行了“政策制定与行政管理分开”的原则^[402]。从这种管理体制所体现的总精神出发，管理学家们将这一体制简称为“分权的事业部”体制，或称为“部门化结构”(Divisionalization)，而把斯隆称为“建立事业部体制的鼻祖”^[403]。现将美国通用汽车公司 1924 年改革后所形成的事业部组织体制的基本构架列示如图 2-24^[404]。

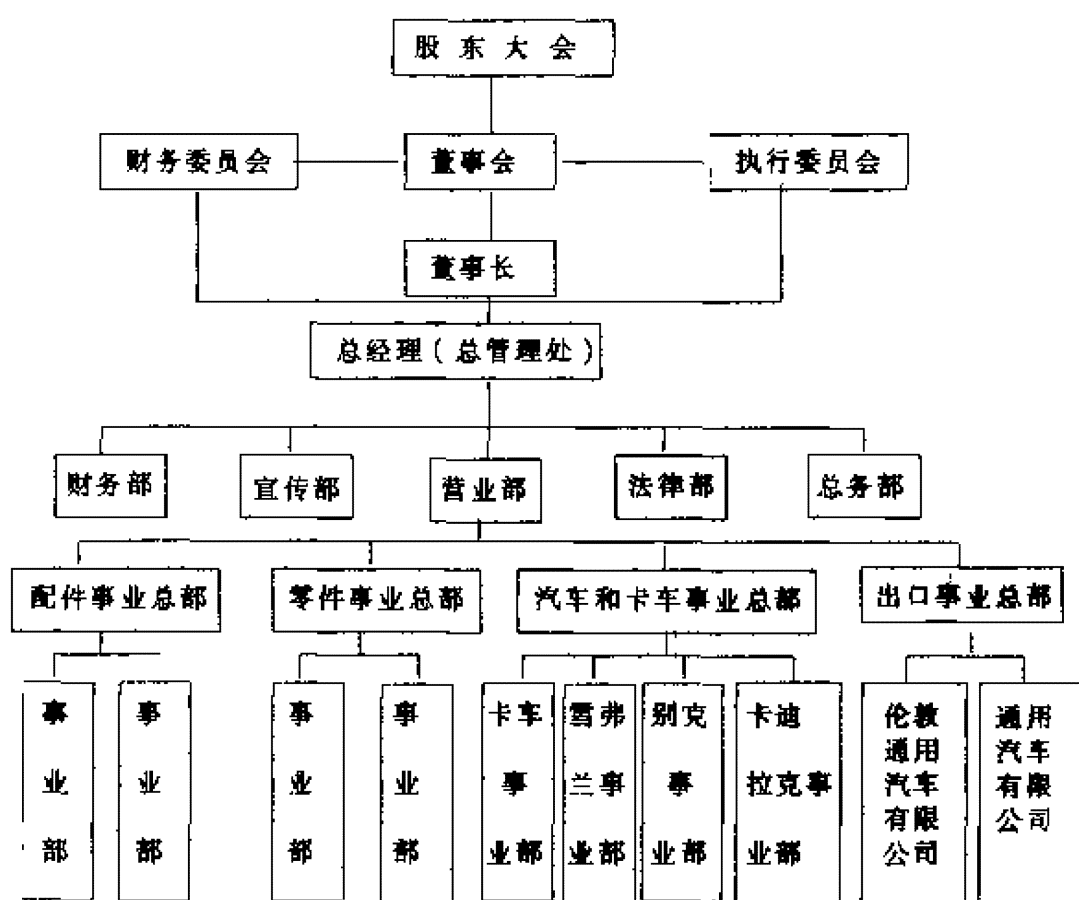


图 2-24 1924 年美国通用汽车公司组织系统图

通用汽车公司的组织体制的改革开创了这一领域里的新局面，其主要进步在于：

一则，明确了董事会为公司的决策机构，并依旧设置“财务”与“执行”两大委员会，使其在决策层发挥作用，并分别掌

理职权之内的事项。如在公司章程中明确指出：“财务委员会则继续拥有对公司财务工作人员的总控制。”^{〔405〕}由其参与董事会决策工作，并至上而下对公司财务与会计工作形成系统控制。从实质上讲，这种做法是后来公司设置“财务总监”一职的历史渊源。与财务委员会并列的执行委员会，其工作目标在公司的经营活动组织方面，它对于“公司活动的业务经营方面”^{〔406〕}具有总监督之权。

二则，“财务”与“执行”两大委员会层次高，地位重要，且作用显著。通用汽车公司董事会“设立执行和财务两个委员会分别行使决策职权”，其决策内容包括“经营范围、产品方向、生产规模、投资安排、资金筹集、计划目标、重要职员任免等。”^{〔407〕}这时，公司上层已把财务决策看作一项关键性管理工作，这项工作对于公司的经营活动具有支配性作用。这是公司领导者思想认识显著提高的重要表现。

三则，确定以公司的上层领导者与专家、优秀管理工作者为决策层的成员，初步体现了总经理与专家在经营管理决策中的结合。如通用汽车公司“财务委员会的大多数董事来自公司外部的知名人士和以前曾在公司担任过领导工作的人员。”^{〔408〕}这种组织原则不仅使所提出的决策方案具有科学性、权威性及代表性，而且也使决策方案的执行具有可行性与可靠性，故它为后世正式确立专家集团决策体制奠定了思想与实践基础。

最后，通用汽车公司采用三级企业体制结构，一级一级实行垂直领导与控制，并根据“分散经营”的指导思想，赋予各事业部高度的自主权，从而行之有效地调动了各生产经营与管理环节的积极性。

从图 2-24 可见，在三级组织结构中，第一级是由总经理领导的总管理处，其下以财务部为首设置五大专职部门。为对这些

职能部门实行对口控制，又根据各事业总部生产经营分工情况，分设若干副总经理，实行分类控制。从层级上讲，第一级由董事会授权，由总经理承担全面控制责任，其控制重点在于：

首先，集中进行财务、会计控制。包括统一公司财务、会计制度、各事业部会计核算制度，以及财务报告制度、业务统计报告制度等。从集中进行财务管理方面讲，其控制重点又放在专用拨款制度与现金管理制度方面。

其次，建立生产经营预测制度，具体指导各个事业部的生产经营活动。从内容上讲，包括基本政策预测、经营预测、财务预测等。

再次，实行采购与存货控制，把财务控制与会计控制结合在一起。

最后，建立统一的财务考核制度。在此期间，通用汽车公司确定了各种类型的产品标准成本，专门用于考核各个事业部的产品成本。同时，还明确规定以资本净值的 20% 作为投资报酬率，据以考核各个事业部的投资报酬率。

在上述工作的基础上，由总经理确定对各事业部的授权范围，如制价、工薪调整，以及红利分配问题等。

通用汽车公司组织体系中的第二级是事业部（分公司）。从图表可见，这个层次又区分为事业总部与事业部，从划分标准方面讲，同级产品可划分为两个以上的事业部。事业部之设立集中体现了公司“分散经营”的组织构建原则，总公司以它作为独立核算单位，实行独立经营，单独核算，集中上报，统一考核的生产经营控制制度。各事业部有权在总公司所定限额内进行固定资产投资与应用流动资本，并在限额之内动用销售收入及存入银行的现金。此外，总公司还在降低成本、提高利润方面充分调动事业部的积极性，由此体现出一种较为科学的企业财务运行机制。

通用汽车公司事业部一级的基本组织状况如图 2-25 所示^[409]。

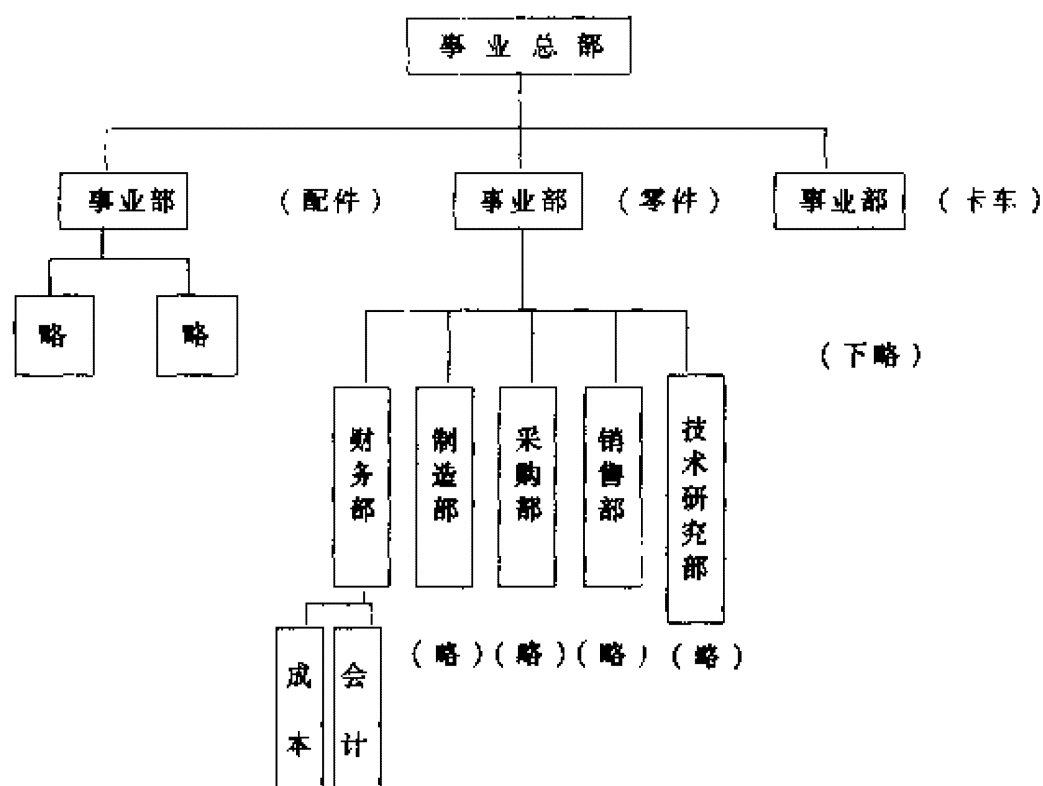


图 2-25 通用汽车公司事业部一级组织示意图

根据总公司所授予的财权与所相应承担的责任，事业部所属财务会计部门为总公司财务部负责，而又为本事业部负管理之责，凡成本核算、盈利考核、内部审核，以及对上级提交财务报告由其组织进行，在工作分工之中，已把成本核算与一般会计核算区别开来。

通用汽车公司的第三级为工厂，它是隶属于事业部的生产单位，其组织构成如图 2-26 所示^[410]。

工厂一级设置会计科，归由事业部所属财务部领导，其主要工作在本成本核算方面，并对工厂生产过程实行会计监督。

此外，值得注意的是这时已明确由董事会负责审计工作，其一般性审计在于对证、帐、表的审核，而重点审计项目则在于

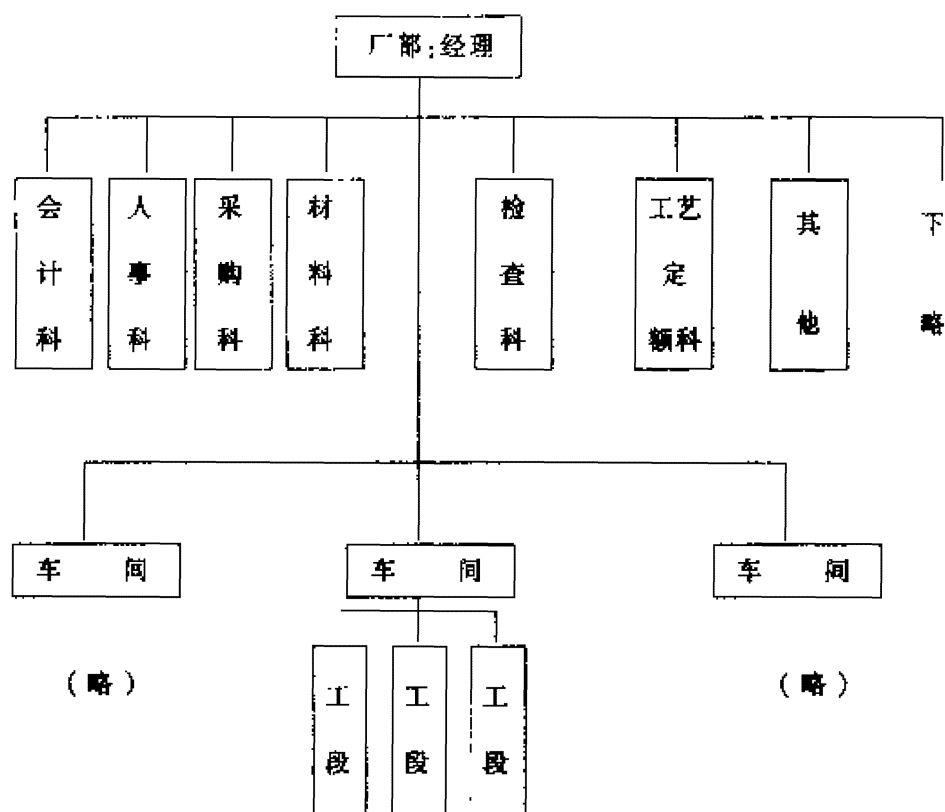


图 2-26 通用汽车公司工厂一级组织示意图

对公司财务状况与生产经营责任落实情况进行考核与评价。在评估方面重点对象是总经理，其考评结果决定总经理的前途。

总之，美国通用汽车公司所实行的“事业部组织体制”，既体现了对当时所流行的科学管理理论的吸收、应用，又紧密结合本公司的实际，并针对存在的问题进行改革，故在公司经营管理组织体制改革方面成效显著，以至使它成为这一历史时期经营管理及财务会计组织体制改革方面的一个典范。尤其是通过财务会计组织体制的改革，不仅明确了至上而下逐级核算、逐级管理的关系，提高了财务会计组织部门在公司经营管理决策中的地位，而且使公司的财务运行机制与公司的生产经营运行机制相协调，从而增强了企业在市场中的竞争能力。同时，在这种组织体制中，确定了以事业部为整个公司经济核算的中心环节，并使它成

为公司降低成本与提高利润的最重要的经济责任单位，在生产经营、财务管理，以及会计核算方面发挥着承上启下的重要作用。为体现分散经营的精神，“事业部制”把财务权的集中与会计核算权的下放，以及逐级、按环节落实会计受托责任有机地统一起来，最终使财务与会计的作用得到充分发挥，这种作法适应了市场经济发展变化的要求，其影响颇为深远。

历史事实表明，由于美国通用汽车公司顺应历史潮流适时对公司的经营管理及其其中的财务会计组织体制进行改革，才使得它在以后几十年的风风雨雨的经济演化浪潮中渡过了一个又一个的难关，排除了一个又一个的障碍，使公司的经济效益状况一直处于最佳状态。1928年，通用汽车公司在生产、销售方面超过老牌的福特汽车公司，成为当时美国乃至世界最大的汽车生产公司之一。时隔不久，通用汽车公司的“事业部制”相继被美国的各大公司所采用，而此后通用汽车公司也一直在保持“决策集中，经营分散”这一基本组织原则的前提下，对“事业部制”不断加以改进，故它一直成为世界上许多大公司仿效之样板。“据1969年统计，美国最大的五百家公司中，百分之七十六采用了事业部制。”^[411]由此可见，“事业部组织体制”之影响何等之大。

其三，直线组织结构

直线式组织形式类似于军队的组织，它从上一级一级依次而下，一级级明确公司经营管理人员的权力与责任。在这类公司的组织机构中属于直系部门的有财务、人事、采购、储运，以及制造部门等。这类组织基本框架结构如图2-27所示。

在这一历史时期，美国与其他国家的一些中小型企业大都采用这种组织结构。这种组织结构及其运行方式的特点在于，无论在生产经营决策方面，还是在财务管理、会计核算方面均具有直接性，直线下达，直线进行，又呈直线式由下而上地反映。同

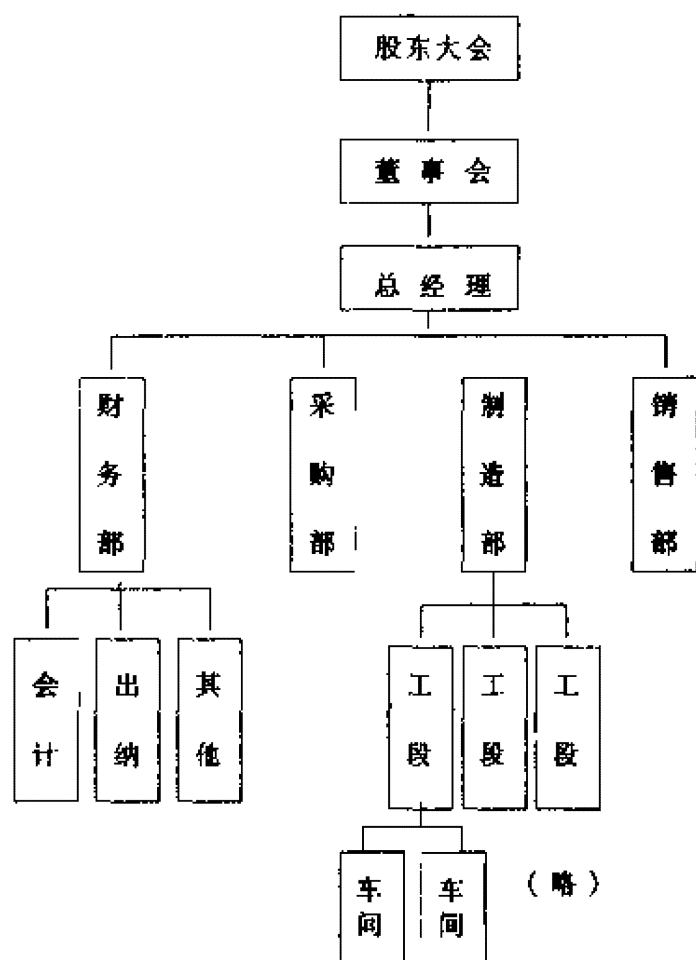


图 2-27 直线组织结构示意图

时，这类中小型公司尤其重视掌握财务会计方面的信息，并及时根据这类信息进行分析，以使公司的生产经营活动适应市场的要求，故在直线式组织结构中，财务会计部门也处于十分重要的地位。

第三，近代公司财务与会计组织部门建设的历史惯性

应当明确，对于任何一种事物历史阶段的划分都不可能确定出它的绝对界线，历史在其进行过程中所产生的影响，历史环境变化所产生的渐进性，以及历史阶段之间客观上所存在的递演相传继承与影响关系，都决定了历史运行惯性的必然存在。因此，在近代与现代财务、会计组织建设方面也自然而然会在历史阶段的交替汇合之处存在历史惯性作用的影响。

泰罗与法约尔是同一时代的杰出人物，他们所创建的“古典组织理论”，“远远超过了他们的时代。”^[412]就这种组织建设理论的跨国性影响而言，法约尔的理论较之泰罗具有更大的“普遍性与适应性”，并且这个时代的“管理原则的‘普遍性’也受到法约尔淬炼。”^[413]只可惜法约尔的著作译成英文较晚，以至他的组织建设思想在美国产生影响推迟到二战结束之后。二战结束后，在美国各大学增设工商管理系科之时，“正是靠了法约尔当年的思想架构，才出现了许许多多的教科书。”^[414]在此后的一些年里，通过对管理专门人才的培养进一步影响到美国公司的组织部门改革与建设。即使后来产生的管理程序学派（Management Process School），深入考察也“毫无疑问的是，此一学派正是渊源于法约尔。”^[415]

同时，在三十年代经济大萧条时期，在继承的基础之上，古典组织理论学派适应新环境的变化进一步展开研究，又使这一理论取得新的进展。如美国学者穆尼（J·D·Mooney）等人在经济组织原理与授权原则方面的发展；再如在英国学者厄威克（L·F·Urwick）于1938年出版的《组织的科学原理》一书中，所提出的公司组织建设的十大原则，其中关于目标、专业化、协调、权力、职责等原则的阐述也发展了以往的理论，对后世公司的经营管理组织建设发挥了指导作用。尤其是“厄威克把科学管理与古典组织理论综合为一体，反映了古典管理理论的本质，使古典管理理论得以最终完成。”^[416]1937年，在厄威克与另一位管理学家卢瑟·古利克（Luther H·Gulick）合编的《管理科学论文集》中，把以往的管理理论进一步系统化，并提出了管理的七大职能，即计划、组织、人事、指挥、协调、报告、预算。在对七大职能所作的具体分析中，他们认为其中预算这项职能十分重要，它包括财务、会计与控制这三个方面，一个企业的经济活动过程

系由经济性测定、实际成果与预算之比较，以及进行差异分析找出问题，并通过解决所存在的问题，最终达到实现所要控制的目标的。以上理论实现了历史的继承与现实工作之间的联系，以至能够进一步影响到现代公司经营管理组织的改革与发展。

三、近代公司财务会计组织建设的历史性进步

近代资本主义市场经济发展的历史进程，也是近代公司财务会计组织迅速演进的过程。在早期市场经济还处于发育阶段之时，由家庭手工业与贩运性商业，以及封建色彩颇为浓厚的庄园经济向近代工商业及农业演化、转变之际，依旧带有家长制统治所固有的严酷的禁锢性，家族独资企业里的会计，乃至在此基础上演化而来的家族式合资或合伙企业里的会计，它们对家长唯命是从这一旧有的习性几乎没有多大改变，家计与企业核算混为一团，故最初改革目标也便在于把公司会计与业主之家计区分开来。当这一问题解决之后，近代公司的财务会计组织的专门化建设才得以提到议事日程之上来。随后，相伴着市场经济的演进，近代公司财务会计组织也渐自取得历史性突破，并最终在由近代科学管理与近代科学管理的组织变革方面铺设了道路，架起了桥梁。

（一）在早期市场经济实践的基础上确定了早期财务会计组织在公司层级中的组织地位。

资本主义经济关系的萌芽及其演进迅速地改变着企业及其内部组织发展的环境，并一直成为企业进行经营管理组织改革的动力。在由“家庭生产制度”向“外包生产制度”演进的过程中，财务与会计的职能作用已开始分别受到人们的重视。进入十八世纪，在经历产业革命的过程中，“工厂制度”又渐自取代了“外包生产制度”，自此“工厂制”成为近代企业的基本组织制度。这时，人们进一步重视财务这项工作，并将财务工作提高到“财

务控制”的高度。同时，“人们开始认识到仔细而明确地进行计划的^[417]价值。”并且人们“至少对厂房设置和还本计算这两项计划技术已经成功地应用了，而这两项技术至今仍属于生产力最大的项目。”^[417]这是在十八世纪人们对财务计划这一管理手段产生重视的历史事实。

到十九世纪，在美国、西欧及日本的一些工厂里，对财务、会计组织的改革不断出现新的尝试，并最终总是考虑到在公司组织的上层确定它们的组织地位，并使它们在日益显示“金字塔”形态的各个层级中系统发挥作用。

(二) 通过研究，处理集中与分散、权力与责任，以及决策与执行之间的关系，使近代公司的“金字塔型”经营与管理组织结构成为一种稳定、普及的组织模式。

在这种塔型层级结构中，财务被置于公司组织的决策层，并突出其组织地位，明确它在公司系统经营与管理中的作用。在此阶段，财务与会计组织已密切结合在一起，协同发挥作用，它们的结合成为近代公司组织管理中的支柱。会计工作贯穿于公司经营管理的全过程，它已在组织信息优化、汇集、传输、分析中发挥重要作用，成为公司决策方案、计划得以贯彻执行的保障。

马克斯·韦伯曾经于 1918 年断言：“工业与官僚制给现代和可预见的未来以特征。”^[418]这一论断其后已得到验证。德国的另一位管理学家罗斯·韦伯也指出：“在工业化国家中，传统的组织结构逐渐演变成众所周知的金字塔。这种组织形态常见于庞大的、现代化的组织中。”^[419]对于这种金字塔型结构造成直接影响的是日益复杂的经济关系，人们致力于对复杂经济关系的处理便进一步使企业内部经济管理层次逐步增加，除决策权集中于上层之外，其他的权力与责任一直处于被分割之中。而且从强化管理出发，下一层次对于上一层次都存在着一种受托责任关系，各职

能部门之间既相互制约而又在协作中发挥其职能作用。从发展态势上讲,金字塔层级越多,组织结构越复杂,握持某一方面权力的长官便极力操纵这一层级,以体现自己的意旨,使自己的权力超出他们应负的责任。正因如此,上层所下达的决策命令通常在各个层级长官意旨趋动之下发生扭曲,这种现象便是原来被称为“理性科层制度”中的“Bureaucracy”一词后来演化为“官僚”,以及把“金字塔型”组织体制称为“官僚主义体制”的一个重要原因。

从形式上考察,这种“金字塔型”组织体制只是到近代公司组织构建阶段才得以充分表现出来的,其“金字塔”形象才更为逼真,其层级也更为繁杂。加之其间权与利的结合日益突出,故学者们对它的描述也便越来越生动与越来越具体。当然,如果从这种塔型结构的历史渊源方面来考察,它又确实导源于古代官厅的组织机构,它是官厅组织形态在企业组织建设中的再现。有如“古埃及由掌管尼罗河灌溉和营造金字塔的官吏群构成的行政组织,古代中国以科举制度为基础选拔官吏的统治机构,都属此类。”^{〔420〕}如前述及中国古代官厅的科室管理组织体制俨然是十分典型的“金字塔”形态,它的官阶层级与至下而上的迁升制度,正如一级级的官僚阶梯,故学者们以往以“官僚组织体制”来概括官厅组织制度恰如其分,而后又以此来概括企业的组织制度亦恰如其分。当然,官厅的官僚制与企业里的官僚制又存在着一定的差别,在研究中既要看到它们的相似之处,又要看到它们的差别。正如马克斯·韦伯所指出的:“完整发达的官僚制机构与其他机构的区别,正如大机器生产体制与其他生产体制的区别一样。”^{〔421〕}

如前所述,“官僚制”的原始含义是指在事务或管理中,起主导和核心作用的制度,其内容实际上毫无贬损之意。至近代,它作为企业的一种经营管理组织体制,已大体上将权力与责任,决策与执行,集权与分权,分工与协作,分管与制约,以及将纵

向的分层领导与横向的责任并列在发展中逐步统一起来，这样，既体现了它的科学性、合理性及系统性，而又充分显示了一种赋有成效的组织管理机制，这是应当予以肯定的历史成就。当然，正如前述及，“官僚制”在发展过程中逐步暴露出来种种弊病，并且其中的一些弊端处于日趋恶化的趋势，诸如独裁专权、争权夺利，各自为政，制造矛盾，互设障碍，办事牵延时日，效率低等等，这又是值得注意的另外一方面，在“官僚制”的两面中，前者是后人在继承方面须考虑的，而后者则是在变革中应当考虑的。

财务会计组织部门在“金字塔”型组织结构中有其稳固的地位，它在各经营管理层次中都形成了行使权力与履行责任的工作目标，并且它自上而下形成了专业化的工作系统，这是它能够成为“官僚体制”顺利运行的保障之基本原因。同时，财务会计组织部门在系统管理中的功能作用，可以使总经理在指挥中克服种种弊端，有效发挥领导作用。针对财务会计组织部门在管理中所起到的作用，专家们指出：“大股份公司的经营成败，与其管理者能否更好地运用产业官僚制存在着直接的联系。”^[422]

（三）在工业中占主导地位的“事业部体制”，是近代企业经营组织建制中变革成功并普及应用的一个典范。

在“事业部体制”所采用的三级体制中，其管理的集中点在于财务部门的财务控制，而这种控制又是建立在财务、会计制度执行及其实行财务与会计工作相结合的基础上的，这是采用这种体制最重要的一点。

在事业部一级的自主的“分散经营”中，部门的经理亦以财务工作作为控制的起点，一则，部门经理有权确定限额之内的固定资本；二则，他负有合理使用流动资金的责任；最后，部门经理工作的目标在于提高产品质量，增加产量，降低成本，努力实

现利润的计划指标。各事业部的会计部门则负责及时反映财务状况，正确组织产品成本核算，并建立上下沟通、传递财务会计信息的关系，使事业部的运行处于正常状态，这也是事业部体制改革成功的重要原因之一。

（四）在近代财务会计组织建设中，围绕着维护业主权益问题，已确立了财务与会计工作的责任原则（*autorité - responsabilité*），并且这一原则一直从公司组织的最上层体现到它的最基层，并从决策层一直体现到公司组织的各责任层次乃至责任环节，使公司组织中的责任中心、责任层次、责任环节三个方位的责任的关系，在统一公司生产经营与管理中的权、责、利关系，以及在维护业主权益中发挥着十分重要的作用。

从以上所列示的 1924 年美国通用汽车公司的组织系统图中可见，总经理为董事长所聘，其承担着维护业主权益与发展生产经营的总责任，形成为公司组织中的责任中心。这个中心通过财务委员会贯彻执行董事会的财务方针及会计制度，进行财务控制，保证生产经营决策方案及公司财务计划的实现。利润目标集中体现了股东的追求，而总经理须以实现利润目标，保证资本的增值为己任。事业部一级的财务组织是一个重要的责任层次，它的工作一直下伸到基层，由工厂的“财务科”具体落实成本核算与财务管理工作。同时，就财务会计工作而言，它最终的工作目标则在各层次中的各责任环节，所谓财务会计管理系统，说到底是由责任层次与环节相互贯穿及相互结合而形成的，而这个系统又在整个责任中心—责任层次—责任环节相协调的过程中发挥着重要作用。这一点也正是近代公司组织及其中的财务会计组织建设中所体现出来的重要历史贡献。

（五）近代公司财务会计组织建设完成了由家长专制支配经营管理组织的阶段，向由公司受托责任人主持公司经营管理组织

工作阶段的转变，这一转变不仅从根本上解决了家计与企业会计混同不分的一揽子状况，而且从根本上解决了企业财务会计部门系统建设问题，并使其成为独立的组织系统，从而使企业的财务会计组织成为公司经营管理中的要害部门。财务与会计部门取得独立地位，并具有权威性，为今后股份公司的发展，乃至联合公司、跨国公司的发展奠定了基础。

(六) 财务的概念、财务管理工作专门化，以及财务组织部门的专业化都是近代市场经济建立过程中的产物，在此阶段，首先是把财务工作与会计工作明确划分开来，并明确了二者之间的密切关系，这是人们在经营管理思想认识上的一次重要突破。其次是从理论上把财务的概念与会计的概念严格区分开来，把二者的职能作用区分开来，这是表现在管理思想认识上的又一进步。再次，在财务与会计之间，人们明确了财务的地位是首要的，并在组织建设中首先将其与决策层结合起来，这是后来会计部门参与企业决策工作的基础。最后，在企业管理组织构建中，凡统一以“财务部”或“财务委员会”命名者，通常大都将财务与会计这两项工作同时纳入其管理之下；而凡把财务与会计这两项工作在组织部门方面从上至下都划分开来的公司，两者既各司其事，而又密切配合，形成财务与会计分工反映及联合控制的格局，如1921年改革之后的杜邦公司，便在决策层中将二者并列起来，其格局如图2-28所示^[423]。

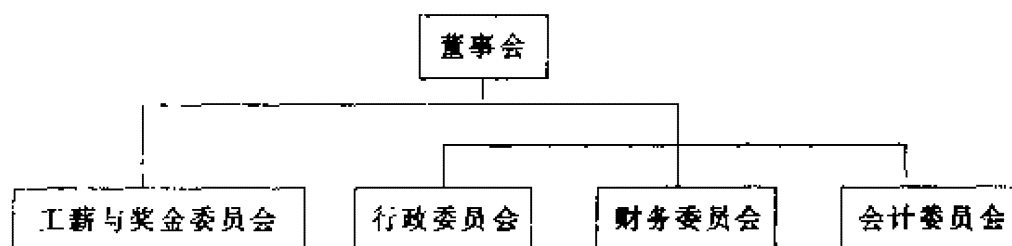


图2-28 公司中财务与会计部门并列的组织格局

在前资本主义时期的商业、手工业行业中，由于社会经济之运转尚处于自然经济的封闭状态，因此，这个时期的财务也一直处于一种隐形态，它还不可能被人们认识，在此期间它的一些原始内容还包括在会计工作内容之中。进入市场经济阶段后，日趋复杂化的经济关系，也造就了企业内部经济关系的复杂化，与市场相关联的筹资与投资活动，使企业财务逐渐显示出它的面貌，随后很快便在投资者中形成了一种共同的认识，财务活动与财务管理是首先要考虑的一个问题。再往后，在公司之间的经济往来关系中，人们进一步认识到对财务活动管理的重要性，这样，财务很快成为被研究、被从理论与实务上确定下来的对象。企业财务地位的确立，财务组织与会计组织相关联的建设，是近代企业组织建设中对于社会的一个重要贡献。

古典组织理论的创造者们，既指导了近代企业组织部门建设朝着科学化、系统化的方向发展，而又为现代企业组织部门的建设从理论与实践的结合方面奠定了基础。从这个意义上讲，他们既建设了过去，而又开创了未来。

第三节 现代企业财务会计 组织建设之演进

在中国历史划期中，习惯于把近代与现代划分开来，而西方国家一般却不这样。即使主张将近代与现代划分开来的学者，在历史阶段界限确定方面也存在一定分歧。就会计史研究而言，通常把 1494 年意大利数学家卢卡·帕乔利的《簿记论》发表作为把近代会计与古代会计划分开来的界限或曰标志，而一般又把近代会计的历史终点确定在二十世纪三十年代左右。本文研究现代企

业财务会计组织建设便大体上采用这种划期，系以二十世纪三十年代作为近代会计向现代会计转变的年代。

一、影响现代企业财务会计组织改革与发展的环境因素

专家们认为，新技术革命或曰现代技术革命始于本世纪三、四十年代^[424]，至九十年代这场革命的发展已出现前所未有的崭新局面^[425]。从四十年代开始，“三大”（即大科学、大工程、大企业）发展态势的出现，“使科学研究和生产的规模达到了前所未有的高度，开始了科学社会化、技术社会化、管理社会化、教育社会化，以及生产社会化的新阶段。”^[426]由此，人类已由工业社会进入信息社会，而信息社会的到来及其发展，又必将在经济、经济管理，乃至财务、会计发展方面造就一个新的格局。就现代信息社会对财务与会计组织机构改革的影响而言，可以概括为如下四个基本方面：

（一）信息社会中，大科学、高新技术与大经济发展的基本格局造就了企业经济一体化管理的基本格局，经济管理一体化是促使现代企业财务、会计组织部门变化的一个重要原因。

当代大科学、高新技术的发展，已彻底改变了社会经济运转的基本格局，使经济的发展在内涵与外延方面均发生了突出变化。现代化大经济已非人们传统理解上的部门经济，也远非是个别的、分散的生产经营活动，而是在信息化经济支配之下的一体化及社会化了的大企业经济。在企业的生产经营活动过程中，已明显地体现出三个一体化，即科学技术、生产经营与对企业的管理一体化，生产、储运与商品经营一体化，以及市场经济信息、科技信息、财务会计信息综合应用一体化。由此，“这种大经济运转已打破了传统相分离的各个部门的经济界线，使其融合为有机的一体，形成一个动态机制，发挥着大系统总体运转的功

能。”^[427]这样一来，这种经济一体化以及世界经济全球化的历史发展态势，便必然要求在企业内部实现管理一体化并与企业外部经济发展全球化的要求相适应，而管理一体化的实现又必然依赖于企业管理组织体制的变革。有鉴于财务在企业内外部所具有的关联性作用，以及会计管理工作在一体化管理中所处重要地位，故财务与会计组织机构的改革也势必成为现代经营管理组织机构改革中的一个十分重要的内容。

(二) 现代大经济发展的一个极其重要的表现是，在国家乃至世界范围内大型、超大型经济联合实体的出现，无论是国家范围内的集团化公司，还是国际性的跨国公司，以及国际性区域化经济集团也都存在着宏观经济管理与微观经济控制的相互配合问题，这种情况也必然要求企业的经济管理组织当具有微观控制与宏观调控的能力，在这方面企业的财务与会计组织也不例外。当今，组建企业集团已是现代国家迎合经济全球化潮流的一项主要任务，这种类型的经济群体，既要求系统化的微观财务会计组织部门作为企业管理中的支柱，又同时需要这种组织部门在宏观经济调控方面发挥重要作用。从被称之为当代经济发展旗手的跨国公司（TNCs）方面讲，这种跨国巨型经济实体已使学者们作出这样的结论：当今“世界上许多最大的经济单位不是国家，而是公司。”^[428]一个跨国公司便是一个独立的“经济王国”，一方面它表现为一个综合性很强的经济实体的巨型化，而另一方面它又在客观上造就了这个庞大经济实体内外部经济关系的错综复杂化，同时，这种情形也相应把财务与会计工作引向极其复杂的环境之中，并使包括财务与会计在内的组织机构的改革势在必行。此外，类似欧洲经济共同体（EEC）这样庞大的区域性经济集团，它的内部经济关系及外部经济环境较之跨国公司更为复杂，其管理的复杂性更为突出，因此，它的财务会计组织决非是在原

有基础上的扩展，而是适应内外部经济环境的变化进行全面的改革。

（三）由于现代化大经济是三化形态的经济（即系统化经济、信息化经济、科学化经济）^{〔429〕}，现代企业对市场信息、科技信息及财务会计信息的综合应用水平，以及它在管理过程中对各种相关信息的选择优化、组合传输质量、速度及其准确性，均关系到企业的经营决策水平乃至决策目标的最终实现，并最终反映企业在市场竞争中的实力与竞争的成败，因而，健全的企业决策机制便成为现代企业发展中的一个极其关键的问题，而要解决这个问题便须首先解决好决策组织系统的建设问题，使决策的组织系统上下贯通，左右关联，各部门密切配合，协调一致。

同时，由于在此阶段由高新技术带来的高新产业群体的出现，因此，适时解决技术、设备及产品更新换代方面的问题自然而然成为企业在市场竞争中取胜的一个重要前提条件。这样，围绕筹资、投资的财务问题日益突出，且日益紧要，财务方面问题的决策也成为决策组织层中工作的一个重要方面，这种情况不仅需要进一步强化财务会计工作的地位，而且需要通过调整与变革进一步提高财务会计组织部门的地位。

在现代企业中，由各种业务组合而成的职能业务系统，其“每个业务系统都有它本身的信息系统。”^{〔430〕}围绕行政管理与业务管理所形成的管理信息系统与业务信息系统都与公司上层决策形成密切的关系，如财务与会计信息系统与公司的决策形成至上而下，而又至下而上的垂直关系，并最终形成为企业经营决策服务的信息网络，同时这种网络与其他信息系统的组合又形成了一种决策服务关系，这种关系可以图 2-29 表示^{〔431〕}。

财务信息系统与会计信息系统在为企业经营决策工作服务过程中是不可分割的，业务系统与财会系统在运行过程中表现为一

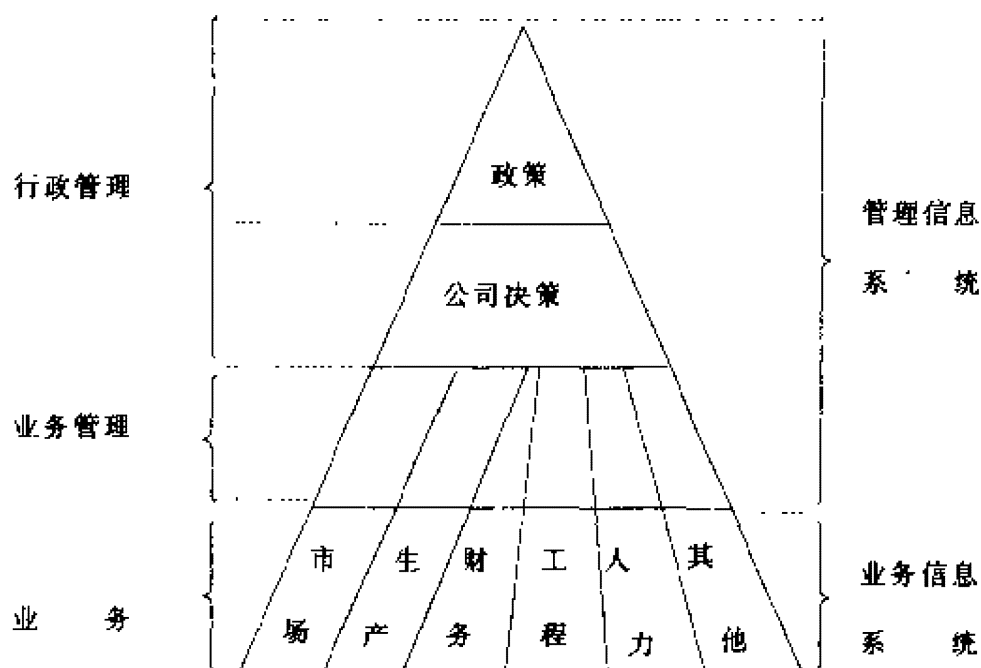


图 2-29 公司管理信息系统示意图

个综合化的状态^[432]，可见，在现代财务与会计组织部门设计中，不仅应充分考虑到财务与会计一体化问题，而且应充分考虑到财务系统与业务系统的综合化问题。正因如此，管理信息系统设计者们曾采用图 2-30 表示它们的综合化关系^[433]。

（四）正是由于大科学、高新技术及大经济的发展，使生产进一步集中及使生产的组织形式变得多样化、复杂化，其结果最终又促使市场竞争日趋尖锐化及促使市场竞争方式不断发生改变。这时，在市场竞争中既表现为产品的花色品种的迅速更新换代，以新产品竞争取胜，而又表现为产品质量的不断提高、成本的降低，以质量与合理价格取胜。为了达到上述目标，便自然“导致了总的管理组织的变化，产生了新的组织形式。”^[434]由于市场竞争集中关系到产品的花色品种、质量与成本，并最终涉及到企业的经济效益，故在现代经营管理组织部门改革中，既涉及

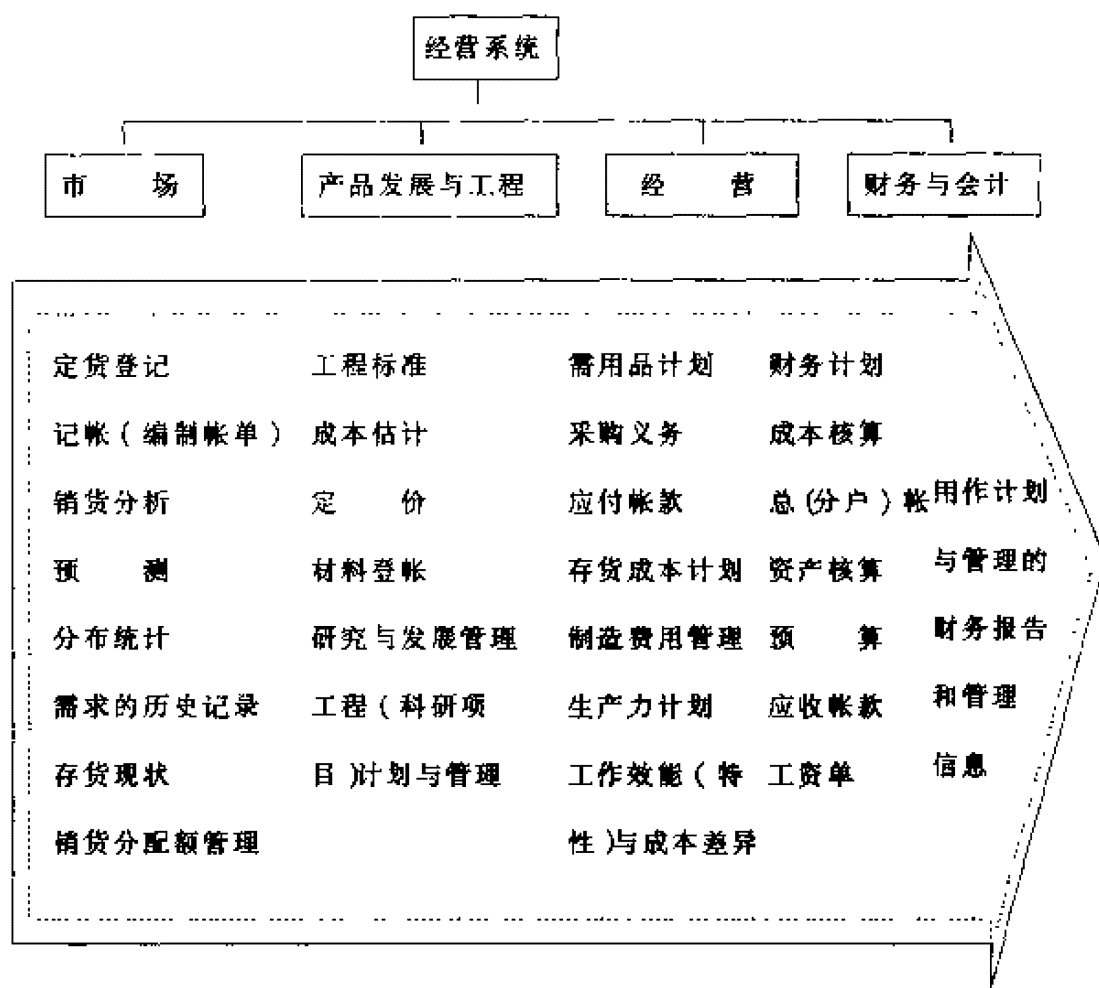


图 2-30 公司业务与财会系统综合化示意图

到财务组织部门的扩大化及组织分工趋于细致的问题，也涉及到会计部门的扩大化及工作责任环节趋于细致的问题。

(五) 高技术及大经济支配之下的现代企业，其内部责任层次、责任环节，以及企业外部的责任关系同时趋于复杂化，这一变化对企业内部的受托责任管理提出了更高的要求。为解决这一问题，客观上便要求企业须完善内部控制制度，并行之有效地进行制度基础审计工作，这一改革将最终集中体现在强化企业内部审计组织建设方面。

现代企业所建立的内部控制制度，包括内部财务控制制度、内部会计控制制度、内部经营活动控制制度，以及内部审计控制

制度等,这些内部控制制度的建立与相互配合,把企业内部经营管理组织建设与内部责任关系明确统一起来,最终形成现代化意义的经济牵制制度。基于此,在财务、会计组织机构建设改进与扩展的同时,也必须相应增强内部审计组织的建设。至现代社会,国外学者把内部审计组织称为国家的“最高审计机关在企业中的臂膀的延伸”^[435],便足以表明强化现代企业内部审计组织也是组织变革中须重点考虑的一个问题。

总之,在进入信息社会之后,在大科学、高新技术与大经济发展格局的支配之下,一方面是企业组织规模的日益扩大与内部经济结构的复杂化,另一方面则是企业社会经济关系的复杂化,企业生产经营与管理环境的巨变造就了企业生产经营与管理组织改革的契机。从企业内部讲,这场变革把财务与会计组织部门的发展推向全面、系统的建设阶段,并使其成为企业决策组织的重要部分与内部控制系统的重要方面;从企业外部讲,企业的财务管理活动已将企业的微观财务问题与社会的宏观财务问题紧紧联系在一起,这种关系的建立反映在企业财务与会计组织改革方面,一方面表现为财务职能的扩展,另一方面表现为财务部门的扩展,并与会计部门的关系加强。在这一历史阶段,“建立完整的企业组织结构系统,使其具有内部和外部的信息反馈网络,”^[436]已经成为信息时代企业的一项极其重要的使命。

二、影响现代企业财务会计组织改革与发展的管理理论

正如美国伊利诺斯大学的丹尼尔·雷恩教授所指出的:“管理思想中的时代从来不会在某一年份截然地开始和结束。相反地,存在着旋律的重叠,各种主题的大调、小调的各种调式的变换中演奏出来。”^[437]在二十世纪三十年代兴起的科学管理理论,在它的起源阶段便与古典管理理论形成交叉关系,然而,到四十

至五十年代在它取得发展之后,其影响之大使学者们认为它开辟了一个“社会人时代”^[438]。

(一) 行为科学管理理论对现代财务会计组织部门建设之影响

这里仅根据二十世纪二十年代末至三十年代初,美国哈佛大学艾尔顿·梅耶(Elton Mayo)教授通过进行著名的“霍桑实验”所得出的与企业正式组织同时存在的还有“非正式组织”的结论^[439]、1943年亚伯拉罕·马斯洛(A·H·Maslow)在《动机激发论》一书中所提出的“需要层次理论”^[440]、1960年美国心理学教授道格拉斯·麦格雷戈(Douglas McGregor)在《企业的人的方面》一文中所提出的“X理论与Y理论”^[441]、1981年美国管理学教授W·尾内在《Z理论,美国企业如何才能对付日本的挑战》一书中所提出的“Z理论”^[442],以及在1981年出版的另一部书《日本的管理艺术》中所提出的“S理论”^[443]等为依据,简略归纳一下行为科学管理理论对现代企业财务会计组织部门建设的影响:

1. 基于“每个正式组织内部都存在非正式组织,而在企业经济运行过程中的非正式组织活动将会产生重要影响”这一研究结论,作为现代企业的财务会计组织与管理工作者,在其管理活动中应当认识到“人既是经济人,又是社会人”这一本质问题,故只有采用科学的方式方法对人力资源进行管理,才能调动人的工作的积极性、主动性,最终达到降低成本、提高经济效益的目的。

2. 从把传统的财务会计管理观念,由以“事”为中心,转移到以“人”为中心方面出发,在财务会计工作的组织过程中,便须注意协调财会工作者与企业各责任环节员工的关系,一方面应落实各个环节的经济责任,另一方面又须调动各责任人参与财务决策的积极性。

3. 根据行为科学体现在企业管理方面的原则,企业的财务

会计组织部门当在财务管理、成本核算与管理、利润核算与管理,以及在权益确认与利益分配方面,注意从人力资源管理出发,把各个工作岗位的权力、责任、作用与利益统一起来,使人们明确企业收益的增加与扩大,便意味着个人收益的增加与扩大,而企业的损失则意味着企业里每个人损失发生。

4. 从提高企业人才的素质出发,有目的地进行人力资源培训投资,以使企业人力资源保持合理的配比关系,对此,财务部门在财务决策中应注意为实现企业优化劳动组合与优化管理组合目标服务。

(二) 管理科学学派理论对现代财务会计组织建设的影响

“管理科学作为一门学科,其已正式形成于 1939 年。”^[444]围绕这门新兴科学的研究便相应形成了管理科学学派及其理论。并且在二战之后,这门科学与行为科学并行得到发展,并与刚刚出现的系统论有着密切的关系。根据“Operation Research”的内容如直译其意为作业研究,在我国一般译为“运筹学”。管理科学学派认为,所谓管理即是制定和应用数学模式与程序系统,而就经济过程的管理而言,“就是用数学符号和公式表示计划、组织、控制、决策等合乎逻辑的程序,求出最优的答案,以达到企业的目标。”^[445]有鉴于此学术界又将其称为“数量学派”。该学派的理论及其所应用的数量控制与决策手段直接影响到企业内部管理会计的产生与发展,以及企业内部的管理会计组织在整个财务与会计组织中地位的确立,并且它一直推动着会计学的发展。

就企业的组织建设而言,该学派认为“组织既是一个由‘经济人’组成的旨在追求经济利益的系统,同时又是一个由‘理性人’、物质技术设备和决策网络组成的人机系统、决策系统。”^[446]正是通过包括财务、会计在内的组织系统的配合运作,才使得企业能“以最小的成本求得最大的收益。”^[447]在这个人机

结合的系统中,管理者对能源、财物、资金的管理,在许多方面反映在它的分支系统——财务会计系统的运作方面,而这个方面更为充分在体现了“人机结合”,构建了财务会计工作方面的“人机系统”。而且这个系统与决策密切关联,财务会计组织部门在参与企业经营决策工作中直接起着重要作用。

在科学管理方法应用方面,管理科学学派所提出的“库存论”对于产品成本的控制起着指导性作用,而其所提出的“决策论”确定了财务会计部门参与经营决策的方向,而“搜索论”则对于企业的财务控制工作起着指导性作用。

(三)“系统论”及系统管理学派对现代企业财务会计组织建设的影响

在“三论”(系统论、信息论、控制论)中被置于首位的系统论是现代大科学、高新技术与大经济发展过程中,与现代数学、电子计算机同步发展起来的一种科学管理理论,这种理论在五十年代得到公认,自六十年代在企业管理应用中受到重视,其后它对于企业的经营管理工作、财务会计工作,以及企业的经营组织建设的影响越来越大,企业及社会对它的重视程度越来越高。从系统论对财务、会计组织建设的影响而言,可概括为如下几方面:

1. 对宏观财务与会计产生、发展的影响

系统论中的整体性观点与动态发展观点,以及它所确定的科学分类方法及分析方法,为国民经济宏观调控提供了理论依据及进行调控的科学方法。正是在二十世纪五、六十年代,从国民经济综合平衡组织与控制出发,人们开始着手以会统结合为主要方式的国民经济核算体系的建设,在建立这一体系的过程中,并具体围绕“国民收入会计”、“投入产出会计”、“资金流通会计”、“国际收支会计”,以及“国民借贷对照表”等展开研究,从而开辟了“国民经济会计”或曰“社会会计”这一新领域,确立了会

计在宏观经济控制中的重要地位。从这以后，在整个社会经济控制中，不仅明确地把宏观、中观与微观会计区别开来，而且应用系统论的基本理论设计与优化了宏观、中观与微观三个层次的会计控制系统。

2. 在系统管理学派对企业经营系统的划分中，明确了财务部门在决策系统中与会计在企业信息系统中的地位

系统管理学派认为，工商企业是市场经济发展过程中产生的一个由相互联系、协同配合工作的若干子系统组合而成的开放性系统，为适应企业内外部环境的变化，这个开放性系统通过内部与外部的信息反馈网络，可以能动地进行调节。在财务决策方面，它便通过接受输入进来的市场信息与相关财务信息，作为进行财务决策的依据，并通过对所接受信息的优化与分析，产生新的结论，随时调整决策方案；再如它通过会计子系统将优化的会计信息及时地传输到企业经营管理活动的全过程，在每一环节发挥着重要作用，它体现着一种正确的导向，企业财务会计系统功能作用的衰退，犹如人的视力减弱，倘若这个系统传输信息失真，则犹如人的双目失明一样。

系统管理学派代表人物理查德·约翰逊（Richard A·Johnson）、弗里蒙·卡斯特（Fremont E·Kast）与詹姆斯·罗森茨韦克（James E·Rosenzweig）在1963年所著《系统理论与管理》一书中，便十分明确地在工商企业的组织系统及经营管理信息系统中描述了财务部门在企业上层机构中的地位与会计部门在各经营管理层次及环节中的地位。

3. 系统论在企业经营管理组织结构方面所阐明的基本原理，以及这一学派有关经济信息传输与企业决策层次的划分，直接指导了现代企业经营管理组织部门及财务会计部门的改革，促使企业的组织建设由近代步入现代。

根据系统管理学派关于经济组织系统结构的确定,企业的经营管理组织系统可划分为垂直分系统结构与水平分系统结构。在垂直结构中,财务会计组织至上而下成一支系统,而从水平结构方面讲,财务会计部门又可分别在三个不同层次发挥作用,这两种结构在企业中的配合便形成了具有互补作用的组织系统,这种相结合的系统其表象如图 2-31 所示^[448]。

图 2-31 中的财务会计分支系统其目标在于对企业的人力、财力、物力及信息进行系统化管理,对上参与企业的经营决策,对决策层以下各层次及环节进行专门化管理,这种管理在企业组织结构中的体现与反映了系统论的基本精神。

(四)“信息论”对现代企业财务会计组织建设的影响

与系统论一样,自二十世纪四、五十年代以来,信息论作为专门研究包括财务会计信息在内的各种信息产生、优化、转换、处理、传输、反馈及其控制的科学理论其影响越来越大,其中它对于财务会计信息系统论的建立与组织应用产生了直接影响,明显地促进了会计学的发展。

信息论改变了人、财、物三大要素在企业经营管理活动过程中占据支配地位的传统观念,而把信息的支配性作用放在以上三大要素之前,从而形成了以信息为第一要素的,在企业经营管理活动中起支配作用的“四要素论”,这对财务会计学中信息系统论的建立产生了深刻影响。根据信息论的观点,企业经营管理活动过程中的信息流对企业的人才流、资金流及其实物形态的流转起着支配性作用,它使企业的组织部门产生活力,成为为企业带来收益的决定性要素。企业的经营管理系统只有通过财务会计信息系统的功能作用的发挥,才能实现其经营管理目标。

(五)“控制论”对现代企业财务会计组织建设的影响

“控制论”是产生于二十世纪四十年代,并在五、六十年代

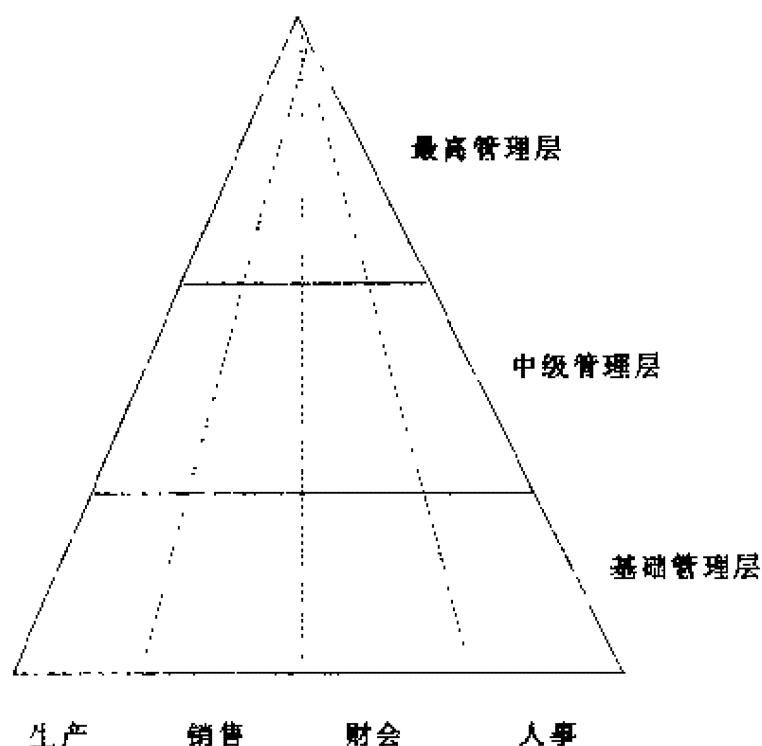


图 2-31 系统管理学派的经济组织结构示意图

发生重要影响的一门综合性的边缘学科与超越科学界线的横断科学。这一理论在指导企业对经营管理目标的分层控制方面产生着直接作用，并以企业为基本经济单元，把整个社会经济的控制划分为宏观、中观与微观三个方面，并具体通过经济管理组织的建设明确对各经济领域的控制。微观控制的基层是企业，而对企业的控制又是分层次进行的，并根据专业控制目标及内容来确定类似财务、会计组织部门的地位，使其在系统的控制中得以发挥作用。

值得注意的是，系统论、信息论与控制论对企业经营管理组织建设的影响是综合发挥作用的，它们相关联地影响到企业的经营管理组织部门的建设。在具体研究企业的会计控制问题时，我们曾作过这样的结论：“有效的控制必须是科学系统的控制；系统的控制必须是把握优化信息的控制；而优化信息必须通过科学

的、系统的控制方法取得。”^[449]这一结论表述了“三论”之间的关联性作用。

(六) “决策论”对现代企业财务会计组织建设的影响

以上所介绍的“三论”不仅提高了定量分析与系统化控制在企业管理中的地位,也同时使人们认识到经营决策在企业管理中的关键性作用。二十世纪四十至六十年代,美国卡内基·梅隆大学的赫伯特·西蒙(Herbert A. Simon)教授又对企业“经济组织内部的决策程序进行了开创性的研究。”^[450]自此,他与他的同事詹姆斯·马奇(James G. March)创立了一个新的学派——决策论学派。西蒙认为,决策行为贯穿于企业管理工作的全过程,管理就是决策,管理的关键在于决策^[451]。同时,他指出,企业组织的全部活动都是集团的活动,其活动过程的中心便是决策。企业为完成一个科学的决策过程,其中信息联系起着至关重要的作用。如制定财务计划便是一个决策过程,在这个决策过程中需要大量的财务与会计方面的信息,并通过企业内部组织的工作使相关信息完成至上而下,而又至下面上的双向传导、联系过程,故企业的财务会计组织是信息传导、应用之保障,企业欲制定科学的财务计划,便必须不断改进财务会计组织,使其在信息流转过程中正常的、迅速的发挥作用。西蒙认为“一个企业的组织机构的建立必须同决策过程联系起来考察……一个组织划分为各单位,必须以所要作出的决策类型为依据,而评价一个机构的主要标准就是它对行为的影响。”^[452]

决策论学派还以系统论的理论为基础,把一个企业的组织区分为从事非程序化决策的高层机构,进行程序化决策的中层机构,以及直接进行程序化决策的基层机构,并且在这三层之间又通过与电子计算机运作的配合,实现管理中的人机结合,最终为企业进行各种决策服务。决策论学派还认为,通常整个组织的决

策必须是集权的，而在原决策方案基础上重新作出决策时又须集思广益，适度进行分权决策。此外，他们还主张“权力的分工”，即当赋予诸如财务会计部门在财务计划确定方面的决策权力，从而使由局部构成的总体达到协调、统一。

事实上，无论是现代日本式的分层管理体制，还是美国式的分层管理体制，都直接受到决策学派基本理论的影响，这种影响使它们在企业里确定了可简称为“三层楼的管理组织体制”^[453]，并且这种影响所起作用大体是相同的，这从以下两图对比中可见（见图 2-32）。

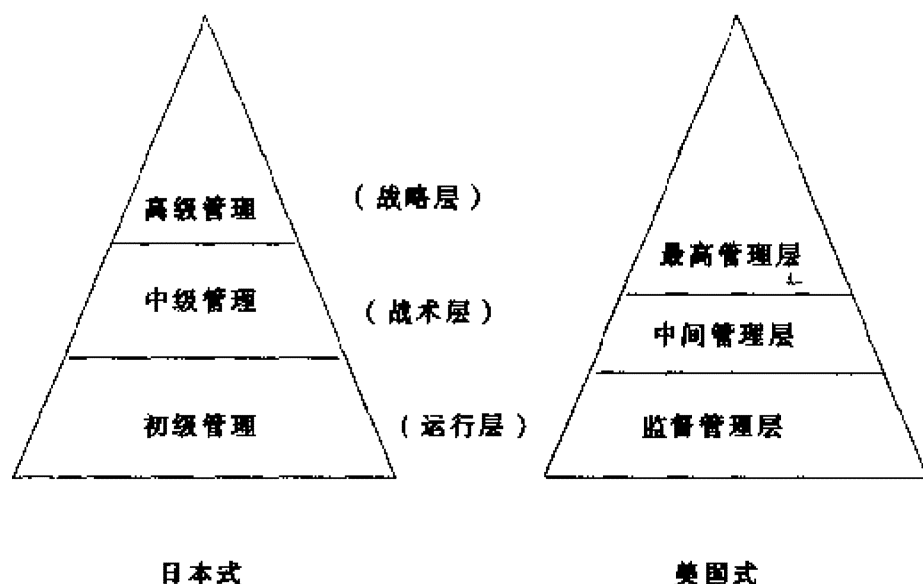


图 2-32 日美企业分层管理组织结构比较

（七）经验主义学派及其理论对现代企业财务会计组织建设的影响

经验主义学派是以向大企业提供管理企业的经验与科学方法为研究目标的，这个学派尤其重视对企业管理组织结构的研究。在这个学派所归纳的企业管理的五种组织结构中，不仅在集权式的职能结构中，与分权的“联邦式”结构中，把财务会计部门置于

参与决策的重要地位，而且在其所创建的矩阵式组织结构中还将财务会计部门置于矩阵垂直系统的重要方位之上。此外，经验主义学派还创立了一种“模拟性分散管理结构”，这种组织结构先按地区或标准将企业划分为若干“组织单位”，然后，在“组织单位”之间“按照内部的转移价格进行产品交换，并计算利润，进行模拟性独立核算”^[454]，以此促进企业的经营管理工作，并通过这种方式确定财务会计部门在“组织单位”管理中的地位与作用。在西方国家里，一般化学工业、加工工业，以及医院之类的服务行业大都采用这种组织体制，它在众多组织类型中别具一格。

最后，经验主义学派还对美国在六十年代兴起的一种企业组织管理体制——“系统性结构”认真加以总结与作出充分肯定。实际上这种“系统结构”是在前文中所述的矩阵组织结构上的一种发展。它通常适合一些规模宏大的工程项目。这类工程项目中的人力资源与技术、财物来源于相关联的四面八方，最终通过一定的组织形式组合成为一个复杂的系统，而对这个系统的组织与管理一般需要采用网络规划方法及周密组织管理信息系统来实现。出于对信息、人力、财力与物力的系统控制，在管理信息系统中财务管理与会计信息起着关键性作用，这种作用在整个工程管理中是不可低估的。如美国为完成“阿波罗”登月这一规模宏大的工程，对耗资三百多亿美元的这一项目进行了周密的计划及其实行了严格的预算控制，而为了达到预定的控制目标，财务总监指挥及其所统领的部门从始至终都处于最重要岗位之上，起着科学的控制作用，这在现代财务会计组织建设史上是一个典型的范例。

（八）现代管理理论体系对现代企业财务会计组织建设所产生的综合性影响

上述各个学派所创建之理论是相关联的，它们已形成现代经济管理的理论体系，对现代企业财务会计组织部门的改革从不同方面产生着重要影响，并且随着这些理论的发展，其影响也便越来越大，它最终促使现代企业经济控制体系的形成，其格局有如图 2-33 所示。

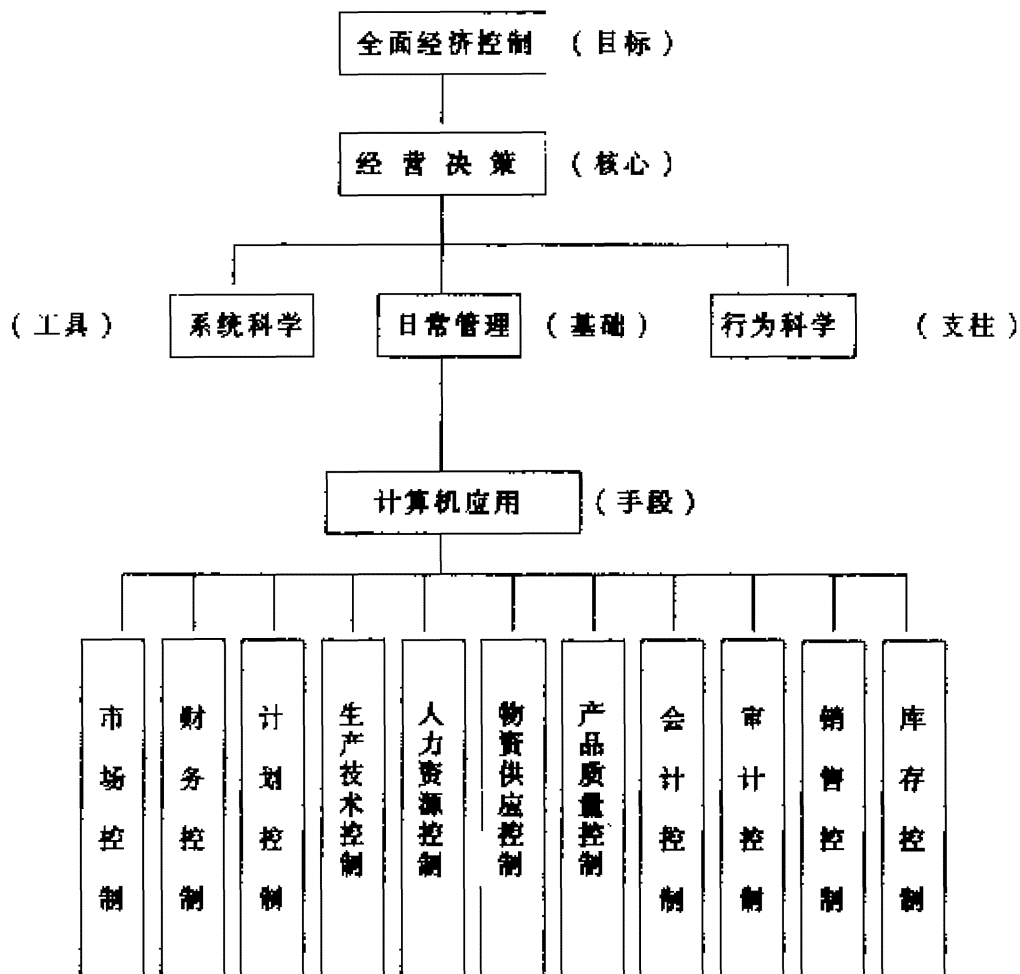


图 2-33 现代企业经济管理体系示意图

图 2-33 所示现代企业经济管理体系可概括为：以全面经济控制为企业的总目标，以经营决策为核心，以系统科学管理为工具，以行为科学管理为支柱，以日常管理为基础，以计算机应用为手段，最终将控制工作落实到企业生产经营与管理的各个环节。企业的这种科学管理体系与企业的组织管理协调一致，成

为现代企业组织制度，乃至财务会计组织制度不断改进之根本依据。

三、现代企业财务会计组织改革之演进

进入信息经济发展时代之后，适应企业外部环境变化而进行组织革新既是顺应时代的要求，也是企业自身进取的需要。当然，这种改革依然是在历史的基础之上展开的，其进步也体现为历史性的进步。就企业的财务会计组织部门变革而言，它既从历史基础出发，总结历史的经验、教训，吸取精华，以发扬光大，而又着眼于现时与未来，确定改革创新的基本目标。

（一）现代公司财务会计组织发展综述

进入信息经济发展时代之后，美国、西欧、日本的企业组织建设目标，更为注重从实现企业的经营机制与财务机制协调出发，从更深的层次考虑财务会计组织部门的改革问题。在二十世纪的前六、七十年，美国成为财务会计组织变革成功的一个杰出代表，故这里以美国为主来研究现代公司财务会计组织的改革问题，并结合其他国家的情况加以分析比较。

1. 美国与英国及其他西欧国家之比较

美国是个以欧洲人为主体的移民国家，在它发展的前期以受到英国的影响最为深刻，尤其是在公司的财务会计组织变革方面更是这样。然而，正是由于革除奴隶制与封建制最彻底的政治优势及由于移民而带来的经济与文化优势，以及美国企业自身所拥有的人才立足于在创新中求发展的优势，使美国在进入二十世纪之后，在各方面都显示出后来居上的发展气势，其中在公司财务会计组织方面也是这样。以下仅就公司财务会计组织革新方面的问题作一比较。

（1）美国企业的股份制与董事会组织制度大体上师承英国，

至现代社会,英美两国公司的董事会所担负的责任也大致相同。然而,比较而言,在美国“董事们似乎特别关心公司的财务,而将营业方针交由高级领导人员负责。”^[455]为此,美国创建了直属董事会的“财务委员会”,通过它体现董事会对公司财务的控制。这一点较之英国有明显之进步。

(2) 在十九世纪末至二十世纪初,是西欧,尤其是英、德两国会计学者首先从思想上、理论上完成了由簿记发展阶段向会计发展阶段的演进,并从新的高度明确了会计在公司经营管理工作中的地位与作用。正是在这个时期,英国与德国会计学大家的一些名著传入美国,并在美国产生了重要影响。更为重要的是,美国人将其中认定会计具有管理职能或曰控制职能的理论直接用于指导了他们公司里的财务会计组织建设与革新,并以会计控制理论为依据,在公司的最高组织中明确了会计部门与会计师的重要地位,从而推动了美国公司的财务会计组织建设事业的发展。

1950年4月至6月,英国的企业会计管理考察团在赴美考察结束后,写出了一份十分详尽的报告,这份报告指出:在二十世纪四、五十年代,美国企业的组织结构在总的方面与英国相似^[456],但它的主要区别仍然在于从组织地位与岗位权责方面突出了财务会计部门。美国的“大多数公司都有一个财务长(treasurer)^[457]和一个总控制长(controller)”这里所讲的财务长“负责现金收支,并负责保管公司里的资产”,而总控制长则“负责会计、成本和办公室的管理。”^[458]考察团指出:美国的总控制长一职的出现及其在公司里的重要地位的确立具有十分重要的意义,尤其是“它强调提出了会计和成本工作的控制作用,而不尽是单纯的会计工作。”^[459]而这一点正是英国在当时尚未认识到的,分析起来“在英国与这种总控制长相近的职位是主任会计师,但是两国各该职位所负的责任有相当大的区别。”^[460]对比起

来美国的总控制长较之英国的主任会计师地位要高得多，故考察团在研究结论中写道：“英国最先进的会计师则尚在努力达到美国一个普通工业会计业已达到了的地位。”^[461]同时，考察团在调研中还了解到：当时，在美国的一些大公司里还有“财务副总经理”的设置，而“出纳主任和总控制长要分别对他负责。”^[462]这种领导关系也明显比当时的英国要进一步。

法国的企业通常实行董事会领导下的三级管理组织体制，即董事会、总管理处与职能部门这三级^[463]，而德国企业的董事会则被称为“监督委员会”^[464]，规定其主席由股东代表担任，为行使独立监督权，还明确规定总经理、副总经理不得参加“监督委员会”^[465]。在英、法、德等西欧国家企业的上层管理机构中，会计被置于财务部门之中，二者一体统称为“财务部门”。财务部门除包括会计工作之外，还包括“出纳、资产与投资管理、负债与资金管理、财务计划、控制与考核等等。”^[466]财务与会计职能部门在企业组织的上层合而不分，这是西欧国家与美国的又一区别，不过到二十世纪六、七十年代以后，西欧国家对财务部门中会计控制重要性认识有明显地提高，对其作用的发挥也取得了明显的进步。

2. 美国与日本之比较

1950年，“日本修改了商法，引进了美国式的董事会制度。”^[467]自此，日本企业以董事会为最高的决策机构。这是二战后日本企业力图革新所采取的第一步。

日本企业革新的第二步是引进美国企业推行的事业部组织体制。1956年以前，日本的大多数企业的组织体制采用“集权职能制”，而从1955年开始酝酿企业组织体制的变革并进行试点。“1950年和1960年，日本产业的合理化审议会分别就‘贯彻经营方针的利润计划’和事业部利润管理回答了政府的咨询，建议

经营管理体制由内部控制的利润管理向事业部转变。”⁽⁴⁶⁸⁾这项决定形成之后，日本的产业合理化审议会在1955年推行事业部组织体制八个企业试点的基础上，逐步扩大了推行范围。

值得注意的是，日本企业在引进事业部体制的同时，又立足于本国国情作出了进一步改进。一方面与引进董事会制度相适应，它们在企业中设立了“常务会制度”，以此作为最高决策层的中枢机构。⁽⁴⁶⁹⁾这种常务会属于协议性机构，企业的经营决策方案一般由它议定，在议案得到多数董事会成员的同意后，最后由执行领导人总经理作出决定。日本企业的总经理与副总经理都是“常务会”中的当然成员，既参与核心层的决策，又为执行经营决策方案负责。这为实行既科学而又民主的决策创造了条件。同时，根据日本通产省合理化审议会所提出的《企业内部控制大纲》，不少企业又建立了管理部，从而把成本管理、会计监督等工作从原经理部中分离出来。从这以后日本企业“通过预算控制、成本控制和内部监查，使以数据为依据的间接的综合控制成为可能。”⁽⁴⁷⁰⁾由此可见，从本质上讲，这种综合控制体现了财务控制、会计控制与统计控制的结合，这较之美国企业是一个突出的进步。

日本企业的经营决策组织构建还强调适应性、灵活性与应变能力，日本人把具有这种特征的决策组织称为“柔软组织”，因为它需要集中时随时便可以集中，而需要分散时便可以分散。经营决策既是集体进行的，可以充分发挥全员的智慧与力量，而这种决策又把制定决策与执行决策方案的行为紧密结合在一起，从而又产生了上下贯通一气的行动效果。在财务会计组织部门方面，日本企业在事业部体制中更充分发挥了它的作用，无论是财务计划的制定，还是预算控制与成本控制，财务会计部门都处于重要位置之上。日本企业在经营决策、经营管理、财务管

理与会计管理工作方面的一致性，是它进入七十年代以后，能在国际上同欧美企业展开竞争，并在竞争中取得胜利的一个十分重要的原因。

3. 美国现代企业财务会计组织建设与革新中的历史贡献

前文已简略地介绍了二十世纪上半叶，在美国企业中“总控制长”的设置，以及“总控制长”与“财务长”之间分工协作关系的形成。下文从总结美国现代企业财务会计组织建设与革新的历史贡献出发，将对此作进一步研究。

(1) 美国企业的“总控制长”与“财务长”设置之动机与起源

1950年4月，英国企业会计管理考察团赴美之时，在美国企业中设置“总控制长”与“财务长”已有将近二十年的历史。早在二十世纪二十年代以前，美国企业的董事会虽然为控制财权设置了财务委员会，但这种设置尚流于形式，企业的上层领导不仅对财务管理工作还不大重视，而且其管理方法亦处于因循守旧及不求进取的状态，故当时美国企业的财务管理方面的问题日趋严重。如前文中所讲的通用汽车公司在未改革前便是这样，一则，它的采购与拨货无制度控制，工作处于失控状态；二则，由于它的财务会计工作失控，故财务会计部门所提供的财务会计信息质量也存在一定问题，从而影响了决策的正确性；最后，在生产过程中，由于原材料与零配件的浪费损失，导致产品成本处于失控状态，而产品与原材料的积压又造成资金周转困难。这些情况一度使通用汽车公司的生产经营与财务状况处于恶化状态，并在市场竞争中处于危险状态，迫使它不得不更换领导，并着手进行经营管理组织机构的改革。

同时，由于二十年代末至三十年代初美国经历了一场前所未有的经济危机，大批公司因财务状况恶化而纷纷倒闭，这种情况

也迫使政府、企业，乃至整个社会都感到建立“健全的财会制度要求更为迫切”^[471]，而科学的财务会计制度的推行首先便要有健全的财务会计组织建设作为保证。为此，也正是从这一点出发，进入三十年代以后，美国的各大公司率先进行财务会计组织改革，并最终改变了美国公司财务会计组织设置的格局。归纳起来其改革成就主要体现在以下几方面：

①总控制长的设置，突出了会计控制的职能作用，进一步提高了会计部门在公司组织中的地位。

②财务长的设置，不仅使财务组织部门在公司里的组织地位得到提高，而且反映了社会、政府及公司决策层的领导者对财务控制工作的高度重视。

③在公司决策层设置主管全公司财务会计工作的副总经理，总控制长与财务长在其下各自执掌管理工作的一个方面，明确了专业化分工责任，并形成了公司的财务会计控制核心及其工作系统。

(2) 美国企业以“总控制长”设置为特色的财务会计组织系统演进的历史过程

在英文中采用“controller”一词作为现代公司的最高会计长官，其内在涵义在于强调与突出现代会计的“控制”职能作用，同时设置财务长分工掌理公司财计大权，使财务与会计组织“在公司中自成系统，具有相对独立性。”^[472]在美国，这种组织格局的形成经历了一个循序渐进的历史过程，从划期上讲，自二十世纪三十年代至今，大体上经历了两大阶段：

①初步设立阶段（三十至五十年代）

“总控制长”之设立最初只在美国的一些大公司出现，随后才在一些中等组织规模的公司里产生，在这一组织建制过程中，不同的公司视情况而定，而非千篇一律。从公司组织规模方而考

察，对于“总控制长”的设置可区别为两种情况：

第一种是一些生产经营组织规模较小的公司，一般不另外单独设置“总控制长”与“财务长”，而“其职能由财务副总裁兼任”^[473]。

第二种情况是大公司或一些生产经营规模较大的公司，在主管财务的副总经理之下分别设置“总控制长”与“财务长”，这些公司财务会计系统的组织格局可以简图表示如下（见图 2-34）^[474]。

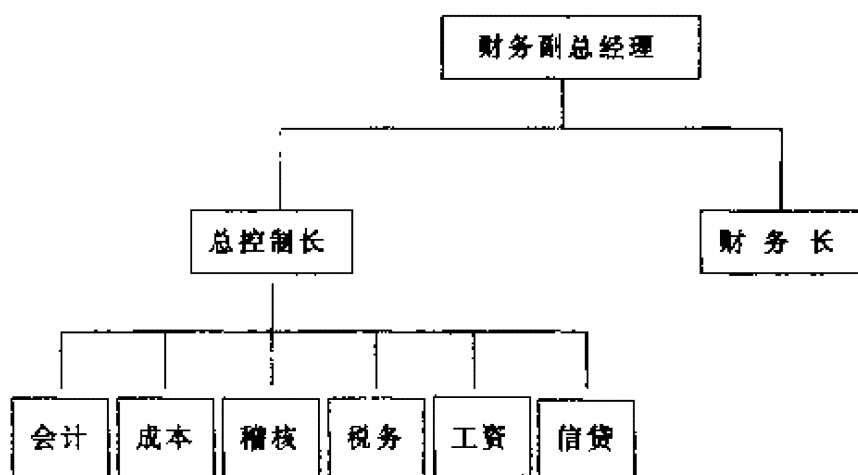


图 2-34

从图 2-34 可见，总控制长的职权范围较大，一是负责公司的会计核算与控制工作；二是专门对成本进行计量、记录与控制；三是掌理公司的内部审计事宜；最后，负责处理对外有关的事务，如税务与信贷等。此外，还负责审理、发放全公司的工资。上述四个方面都体现了会计的反映与控制职能的统一。在财务长方面则主要负责“对外筹措资金并保管公司的财产。”^[475]据专家考证，财务长的职权范围一直持续到五十年代基本上没有什么变化^[476]。

从这个历史时期财务会计工作分工方面分析，有以下几方面

的区别：其一，财务长负责保管公司的全部资财，这时还主要把保管财产作为财务长职能中的一个主要方面。

其二，由财务长负责为公司筹措资金，这个时期已开始突出他的这一职能作用。

其三，由总控制长承担信贷管理工作，这一职权与财务的职能存在交叉的方面。

其四，在这一历史时期（甚至到六十年代），美国企业中还有相当一部分公司的财务与会计控制工作尚混合在一起，未能明确专业分工关系。针对这一点，美国著名的“管理大师”彼得·杜拉克（Peter F·Drucker）曾于七十年代在他的著作中提出了批评意见，他指出：例如美国的一些企业机构“往往将会计（accounting）与财务长（treasurer）并成一个单位”^{〔477〕}，显然，这是不合适的。他认为，企业组织中的信息活动中的一个关键，同信息系统与生物系统中的神经系统极为类似，比较起来会计部门是“中央情报部门”（central information group），由这个系统控制企业人的活动，从而行使这方面权力与责任的人便是“总控制长”^{〔478〕}。

应当指出，在“总控制长”组织系统的初步设置阶段，已经将过去企业中的“财务会计主任”的职掌，通过“总控制长”与“财务长”的设置将财务工作与会计工作的基本界限划分开来，并在企业内部控制制度建设过程中，将内部审计控制划归“总控制长”领导范围，这是美国财务会计组织建设方面的另一良好开端。

在二十世纪三十年代，美国的财务会计管理工作已走上正轨，并朝着现代化方向迈进，在由近代管理阶段向现代管理阶段转变中起到了先导作用。当欧洲诸如法约尔、马克斯·韦伯的管理理论传人之后，又明显地推动了美国企业的财务会计组织建设

与革新工作，到后来美国企业的改革成就反过来又对西欧、日本以及其他国家产生重要影响。

②发展阶段（六十年代至今）

如前述及，之所以以“controller”（总控制长或会计长）作为企业的重要管理长官之命名，原因便在于在现代信息化经济发展阶段，会计的控制作用越来越重要，会计控制工作的能动性越来越突出，故在企业的经营管理组织改革中，理应遵循客观事实变化，让会计控制工作取得相应地位之故。并且这一点在古典经济管理理论与现代经济管理理论的论著中先后都有充分的揭示，尤其是“控制论”与“决策论”对会计的控制地位与作用作出了充分的确认。在六十年代以后，尽管在组织结构方面美国的企业各有各的特点，然而，“总控制长”之设置却成为企业的普遍行为，其影响已扩大到世界范围。在此期间，前文中所述及的杜邦公司，其财务会计组织及内部审计组织通过反复改革已成为美国的一个典范，现将其改革之后的组织状况列示如图2-35^[479]。

图2-35中可见，在杜邦公司的参谋与管理系统中，由财务副总经理领导的分支系统，在美国企业中具有代表性。杜邦公司财务会计组织系统的构建特色在于：

其一，在财务副总经理统领之下，形成了财务、会计与内部审计三足鼎立的组织管理格局，并且内部审计从总控制长统领之下独立出来，直接归由董事会管理，以此体现公司的最高决策机关对内部审计控制工作的重视，使内部控制从组织建制方面得到加强。这一进步是十分明显的。

其二，财务与会计工作从组织部门与职掌方面都明确区分开来，总控制长之职责已集中体现在三方面：

第一，通过成本会计对产品成本进行单独的核算及进行专门控制；

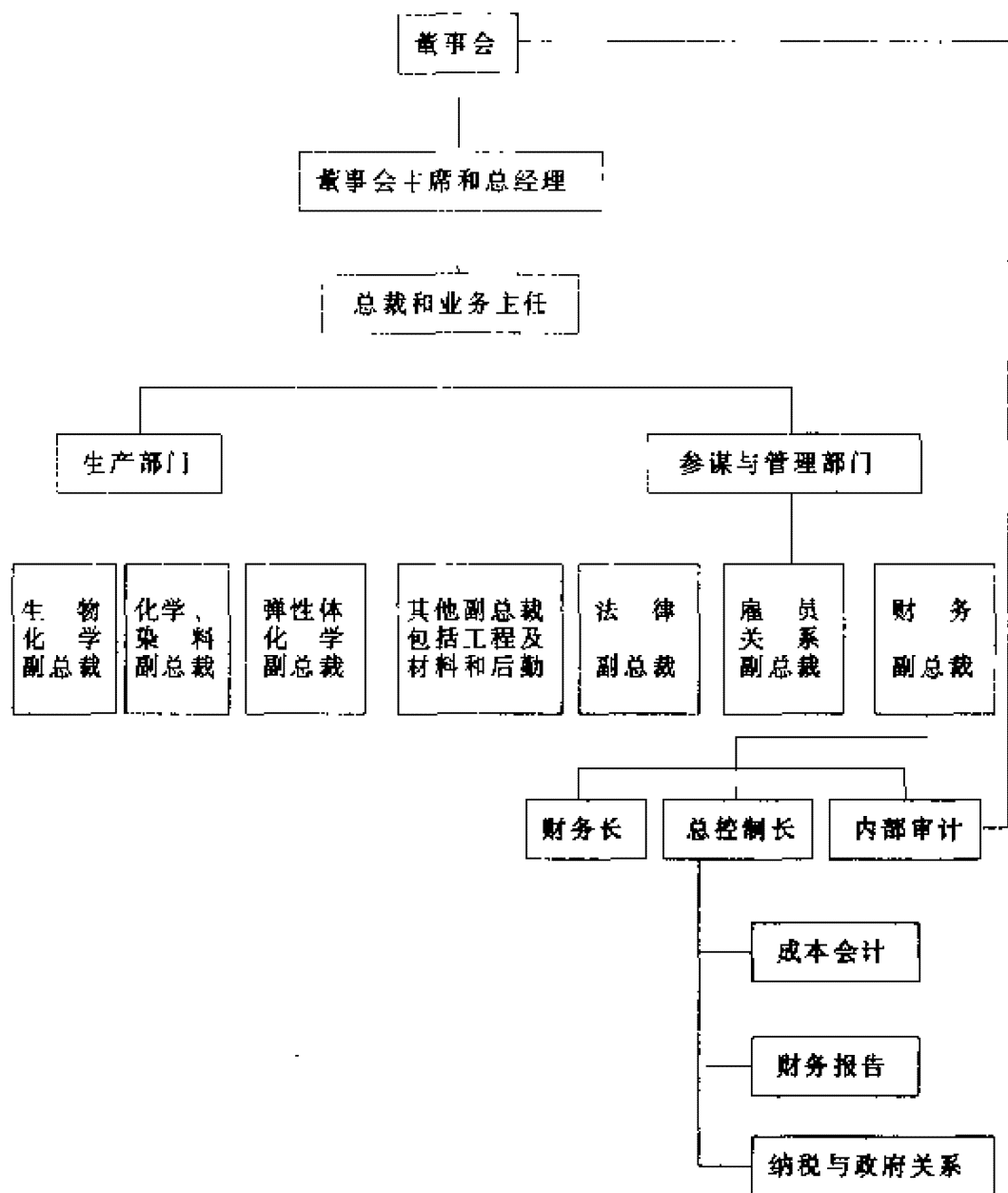


图 2-35 埃勒戴尔·伊里内·杜邦·德内穆尔公司部分组织图

第二，通过财务报告方式，系统反映企业的生产经营活动情况及其财务状况与成果，揭示决策方案执行情况，以对生产经营活动进行控制。

第三，由总控制长正确处理企业税务，协调企业与政府相关部门之间的关系。

美国学者查尔斯·T·霍恩格仁 (Charles T·Horn gren) 在《成本会计——一个管理重点》一书中描述了一家公司的两个组织系统图，一为总公司的组织系统图，图中的财务会计系统部分依然设置财务副总经理掌理，其下亦分设总控制长与财务长分掌会计与财务事宜。财务副总经理对于公司的产、供、销均有参与权力，尤其是在公司上层进行经营决策时，必须听取财务副总经理的意见。现将该公司会计部门的组织系统图用中文与英文对照列示如图 2-36、2-37^[480]。

A. 中文图示

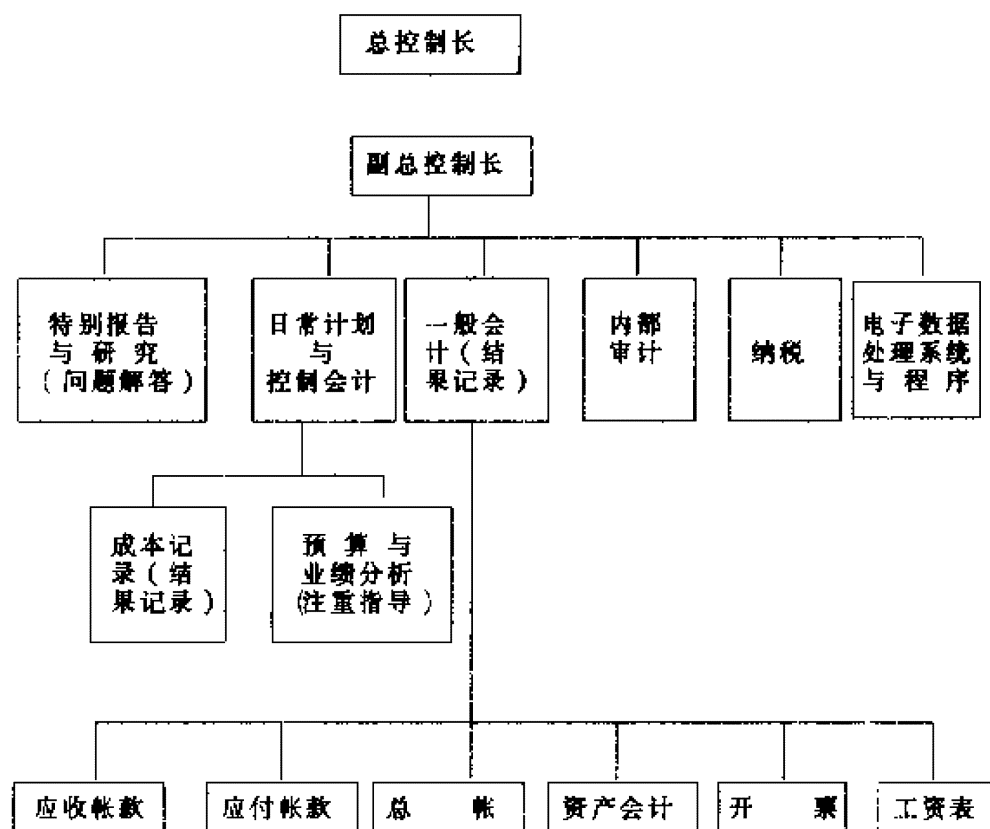


图 2-36 现代美国公司的总控制长组织及职能示意图

B. 英文图示

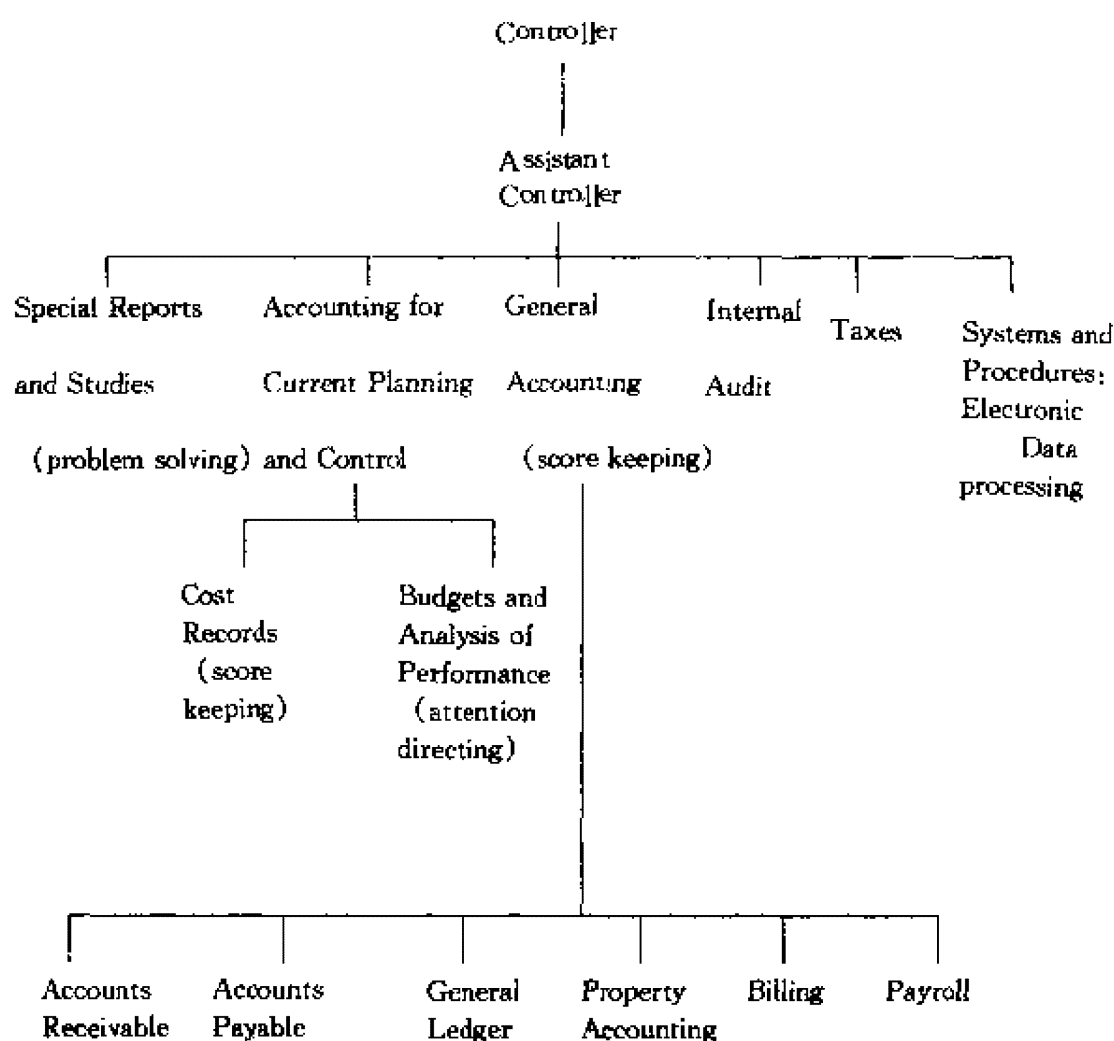


图 2-37

由此可见，在这个历史阶段，美国的公司已将“总控制长”组织体制推进到一个崭新地发展时期，它在这方面依然走在西方经济发达国家的前面。归纳起来美国在这个阶段的进步在于：

其一，形成了符合科学、系统管理原则的会计组织控制系统。

在二十世纪五十年代，在总控制长之下便“设两个组长分别负责成本和会计。”^[481]其中成本组的职能一是进行成本核算，确定各种产品的成本；二是对成本资料进行分析，并根据分析结果编制出各种报告，以有的放矢进行控制。会计组则负责核算收支帐目，根据预算收支进行控制，并负责编制各种财务报告书。此

后，通过改进便逐步形成了一个科学的组织系统。这时，总控制长的管理范围拓宽，管理内容得以充实，其主要内容在于：

第一，财务会计工作。包括一般会计核算、对资产进行管理、编制财务报告。

第二，税务会计。包括计算应纳税款、缴纳税款的情况及处理公司与政府有关部门的关系。并在这方面负有正确提供财务报表之责。

第三，成本会计与管理会计工作。一方面是进行成本核算与分析，并对成本形成过程及其结果进行管理，严格控制产品成本范围，以求通过管理降低产品成本。另一方面是切实实行预算控制与标准成本控制，并进行业绩分析。这是在企业中管理会计作用的初步发挥。

第四，内部审计。在总控制长或副总控制长领导之下对公司会计帐目进行审查，并将所揭示问题递交董事会处理。从前后两个不同公司的组织系统图可知，美国的有些公司内部审计由董事会直接控制，而另外一些公司又划归总控制长领导进行。

值得注意的是，在总控制长领导之下，此时已通过计算机的应用，使公司里的会计控制系统与信息系统有机结合在一起，这种情况已开始在工作中处于支配地位。

其二，在会计控制工作方面已充分体现了专家集团在领导层里的核心作用，并形成了通过会计专家逐级发挥领导作用的科学组织层次。

进入二十世纪五十年代以后，美国的大、中型企业，已以总控制长为中心形成了企业的会计专家集团，正副总控制长负责全面工作，而由下属的会计师分工掌管财务会计、管理会计、税务会计，以及内部审计工作等。会计师又具体统领各专业会计人员开展具体工作，每一层次都有会计师与会计人员的合理配备，组

织管理工作一直到最基层。这一点为现代大、中型企业，乃至集团化企业的发展创造了最基本的一个条件。

其三，总控制长与财务长的职权范围及在管理方面的分工日益明晰，二者既有明确的分工，而又建立了密切的工作关系。从实践方面讲，企业里的这种专业化分工已使科学化管理建立在切实可行之基础上，而从学科建设方面讲，现代公司管理实践充分表明，财务与会计是两个既相关联而又确实不同的科学领域。

在大型企业中，在财务副总经理领导之下，总控制长与财务长明确了分工负责制，各自管理内容清楚，责任关系明确。美国学者理查德 A·布雷勒 (Richard A·Brealey) 与斯图尔特 C·迈尔斯 (Stewart C·Myers) 在《财务组织原理》一书中根据实际调查材料对总控制长与财务长的基本职能作出如表 2-2 归纳^[482]。

表 2-2 财务长与总控制长职权范围比较

编号	财务长职权范围	总控制长职权范围
1.	处理与银行的关系	组织会计核算活动及成本控制
2.	对现金进行管理	负责编制财务报表
3.	负责筹措资金	组织内部审计工作
4.	对信贷进行管理	负责编制、审定工资表
5.	负责股利发派	监督管理财务会计记录
6.	负责公司保险事项	负责预算编制与进行预算控制
7.	负责对各项津贴的管理	负责处理税务事项

可以讲这种划分已是泾渭分明，并且从内在涵义上把财务与会计各自的工作范围确定下来，它体现了美国企业在现代财务与会计组织改革中的历史性进步。

当然，在不混淆两长权责的情况下，不同的企业在内容划分方面也各有不同。如美国学者罗伯特·安东尼 (Robert N·Anthony) 曾经指出：“会计控制长在不同的公司具有不同的职责，在

许多公司中，他的职责包括设计和管理有关资源与人力资源，材料、服务、资金循环，以及掌管信息系统。”^[483]

总控制长与财务长的职权范围的正确划分是科学开展公司工作的一个重要方面，而他们之间的密切配合又是开展公司工作的另一个重要方面。从内容上讲，一是在财务长处理与银行的关系中，由总控制长提供所必须的财务报告，并负责对报告作出分析，回答银行提出的有关问题；二是配合财务长的筹资活动，并参与对信贷、现金的管理。在这方面尤其是把预算控制、现金控制与成本控制工作做好；三是在股利发派方面，财务长系以总控制长所提供的有关收益计量方面的信息为依据的；最后，总控制长还在保险方面为公司提供资财方面的保障等。

其四，在信息化经济发展阶段，总控制长在管理与会计信息系统设计、组织应用，以及在不断改进会计信息系统，使其更好地实现会计控制方面具有十分重要的领导作用。

在美国的一些企业中，总控制长“是设计管理一个组织正规信息系统的负责人”，当然，他“仅控制财务会计系统”，为这一部分的工作负责，而对于整个信息系统担负全面责任的则是“总信息长”（Chief information officer）^[484]，而在美国的另外一些企业中“总控制长的职能作用又作为管理决策的组成部分”^[485]，他所掌握的会计信息系统又是公司整个信息系统中的组成部分，在公司内部管理中起着十分重要的作用。尤其在二十世纪八十年代末至九十年代初，随着企业管理控制系统应用的发展，美国一些企业的总控制长的作用，在相关信息的收集、优化、组合分析应用上已扩大到对生态环境的控制方面。学者们认为，将来总控制长的参谋、咨询功能将会作用于更加复杂的控制系统，其职责也将超出以往对财务会计信息系统的掌握与控制范围。^[486]

总而言之，总控制长组织体系的产生及发展，是现代财务会

计组织建设中的一个划时代的进步，通过这个组织系统实现了会计工作的科学化、规范化管理，既突出了会计的反映职能，又同时突出了会计的控制职能。

(二) 现代企业的财务会计组织在事业部组织体制基础上的进一步发展

在事业部组织体制建立过程中，设计者们已在这种组织体制运行过程中逐步认识到其中的财务会计部门当属于组织中的硬件，因为分权的事业部组织体制在运行中之所以能上下贯通，运转顺畅，财务与会计工作起到了重要的结合作用。并且事业部组织在发展中的进一步改进，其关键也依然在财务与会计组织部门的改进方面。这一点从下述历史事实的阐述中可以得到证实。

1. 美国通用汽车公司对事业部组织制度的发展

进入信息经济发展时代后，美国通用汽车公司顺应时代潮流，适时对事业部组织体制作出了进一步改进，其改进具体体现在下述几方面：

(1) 在总公司的决策管理层中，进一步提高了财务会计与内部审计组织的地位与作用。

在总公司里，董事会的权力是通过四个委员会来行使的，其中对财务的控制是通过财务委员会进行的。在其他三个委员会中，有关红利、工薪处理方面的工作也与财务委员会的工作相关，同时，审计委员会的工作与财务委员会更为密切。这在图 2-38 所示组织结构中一目了然。

图 2-38 中财务委员会与执行委员会并列于总公司的上层，其组织地位可为重要。财务委员会决定总公司的财务政策与计划，组织资本的筹集与核定资本的分布，并控制其使用与调度。此外，财务委员会还有权就股息分配与放发问题向董事会提出具体方案，并有权审核、批准由执行委员会所制定的价格政策。

进入二十世纪六十年代后，又进一步加强了内部审计的权力，此时审计委员会可代表董事会居高临下检查公司的各项经济工作。其工作既不局限于财务部门，也不局限于检查，而是它已有权评价各经济职能部门的工作。

(2) 在总公司上层设置执行副总经理，以财务会计为中心形成了系统化管理。

由图 2-38 可见，总经理之下所设四个执行副总经理各自主管一个方面，其中财务与会计为四个分支系统中较为独立的一个方面，除财务与会计长官有明确分工之外，另设审计长官进行内部审计，其工作对审计委员会负责。此外，专业研究机构的设置是一个新的举措，它以研究公司的财务、会计问题为己任，并把对公司现时问题的研究与对未来问题的研究结合在一起。

这个系统分工明确，既相互配合，而又相互牵制，使公司财务与会计工作从始至终处于协调状态。

(3) 在这个阶段，尽管事业部依旧是分权制的生产经营单位，但通过改革形成了财务权集中而会计权分散的组织管理格局。

这时事业部依旧是独立核算的单位，具有经营支配权与利益分享权，但是它的行为都在一定程度上受到总公司所颁行制度的约束，在财务会计信息系统运作方面也必须接受统一的管理。尤其是在财务方面，权力集中于总公司的财务系统，各事业部仅能在总公司规定的财务权限内作出处理，而不可越权处理重大财务问题。

通用汽车公司对事业部组织制度的改革，既进一步稳固了总公司的组织基础，也进一步调动了各事业部生产经营的积极性。既在财务与会计管理方面实现了科学化、系统化的统一管理，也适度采取了一定的灵活性，使公司的组织系统管而不死，活而不

乱。

2. 国际商用机器公司（IBM）的事业部组织制度

国际商用机器公司的总部设在纽约州内，它是这个历史时期美国几家最大的计算机制造公司之一。据统计资料证实该公司于1977年成为美国第七家最大的工业公司，其税后利润达二十七亿美元，列全美工业企业第二位。专家们认为，该公司资产净额与净利润额增长速度之所以迅速，其中一个十分重要的原因便在于它适时对公司的生产经营与管理组织机构进行了改革。在1956年以前，这家公司大体上由老板老瓦特森实行独裁统治，在生产经营与管理组织方面也相应高度集中，这种情况一度制约了公司的发展。从1956年开始，针对公司在组织管理体制上所存在的问题进行了改革，采用事业部组织制度，实行总公司、事业部、工厂三级管理体制。

此后，国际商用机器公司于董事会之下，设置了最高决策机构——经营委员会，财务部门成为参与决策的重要部门，这时，各事业部的财务与会计也划归公司财务部门统一管理。

为了控制大额投资，随后公司又专设了“财务委员会”，该委员会层次高，其成员有董事长、总经理与主管财务会计工作的副总经理等七人组成，由其集中进行财务决策。同时，在公司上层围绕对财务计划的管理所建立的组织系统中，又把财务、财务计划制定、不动产管理，以及建设部门的工作结合在一起，形成了以财务为中心的系统组织管理。另外，该公司称之为“SBC”的服务系统，又把会计、统计与业务的计算机集中在一起，由其提供决策所需要的各种经济信息。各事业部的会计部门在核算与管理上处于中间环节，对上它为总公司负责，而对下它又负责组织所属工厂的核算与管理。而工厂会计则处于基层管理地位，其工作重点放在成本核算与控制方面。

国际商用机器公司所实行的事业部组织体制具有两个基本特点,一是它在财务会计方面上下密切结合,自上而下自成系统。这个系统的上层为决策指令的发布中心,而它的基层工作则一直深入到工厂车间一级,事业部的财务会计工作则处于中间的实现上下相结合的管理地位。从管理层次上讲,形成了以事业部为中心的财务会计管理。二是该公司明确以财务决策作为管理工作的起点,并在公司贯穿始终,充分显示了在现代经济管理中对财务管理工作的的高度重视。

3. 现代西欧的大中型企业所实行的事业部组织制度

现代西欧企业所确定的组织管理目标,亦旨在将“企业机能”与“管理机能”统一起来。从组织形式方面考察,西欧有相当一部分企业,尤其是一些中小型企业“一般都采用‘金字塔’型。”^[488]其中有些企业采用“直线式组织机构”,另一些企业则采用“直线一职能组织结构”,在这两种组织结构中,财务部门既位居上层,而其组织系统也一直下伸到最基层。随着美国的事业部组织体制通过跨国公司在欧洲企业中产生影响,西欧的一些大中型企业陆续采用了这种组织体制。在具体应用中又出现了两种组织类型:

(1) 按产品划分的事事业部组织机构

这种组织构建方式系以主要产品为对象来划分不同的事业部,其组织格局如图 2-39 所示^[489]。

按产品所分设的事业部依然以利润为中心进行独立核算。它既受总公司财务的控制,又由本事业部财务会计部门进行具体核算与管理。

(2) 按地区划分的事事业部组织结构

这类企业以总公司所属分公司所在地区作为建立事业部的标准,尤其是对一些跨国性质的公司来讲,这样进行组织建制无疑

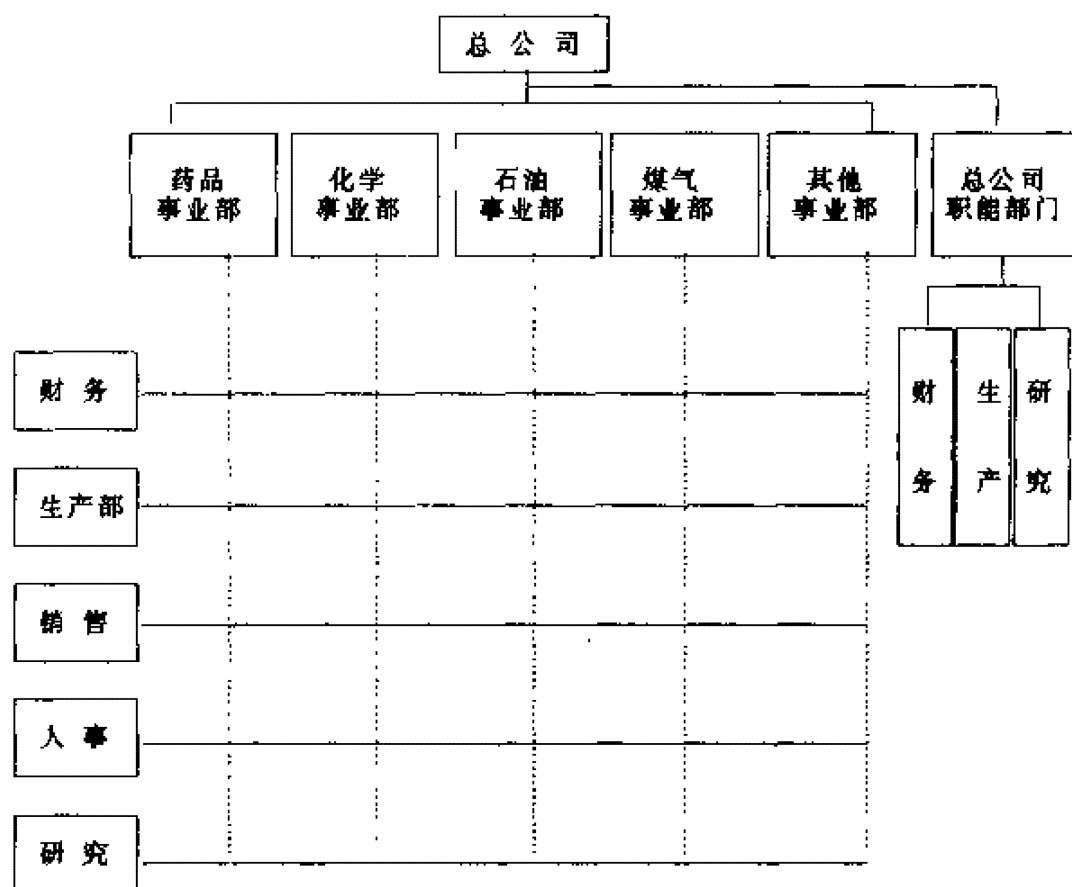


图 2-39 按产品划分的事业部组织结构示意图

有利于管理。分公司不仅是独立核算的单位，而且可根据分公司所处环境的特殊性，单独制定某些方面的会计制度。但在财务决策方面权力却集中于总公司，由总公司财务部对各分公司实行财务控制。

从二十世纪八十年代联邦德国赫希斯化学股份有限公司的组织设计中可见，它的财务部门把工作的重点放在三方面，首先是财务计划的制定，以计划作为进行财务控制的根本依据；其次进行以投资控制为中心的管理，明确重大项目的投资责任；最后是通过组织会计与出纳工作，划清管理界限，明确会计责任。总公司的财务部对所属十四个事业部的财务会计进行控制，既坚持大权集中，又灵活掌握小权分散，并从始至终重视管理过程中权、

责、利关系的一致性。

4. 事业部组织制度在日本企业中的应用与发展

事实上现代日本企业的经营管理已基本上融合了中西古今的经验与精神,这一点日本人自己也承认。日本人认为日本式企业的经营管理最主要的来源“一是美国的先进管理方法,二是中国古代的管理思想。”^[490]具体讲,在企业的经营管理组织设置方面,日本企业一方面引进了美国的事业部组织制度,另一方面在企业组织的决策行为方面又体现了中国古代经济思想家所倡导的思想上的一致性与行动上的齐心协力的精神。在财务决策方面,日本企业的领导层着重“考虑股东的利益,把投资利润率和股票价格作为决策的最大目标。”^[491]在决策方案产生之后,便迅速的一直下达到最基层去讨论,并立即着手研究如何行动的问题。这样做既可将下级的意见及时反映到决策层,又可将各事业部横向交流所产生的意见反映到决策层,从而使所作出的决策具有代表性。这便是具有日本特色的“U”字型决策模式。

日本企业对组织机构的设计,一般根据公司的规模及其生产经营特点而决定采用什么样的组织机构,就集权企业而言,“有的采用垂直型组织形态,有的采取职能型组织形态,有的采取垂直型与职能型相结合的形态。”^[492]日本的中小型企业尤为灵活,到二十世纪七十年代,对于企业组织制度的设计一般更多地考虑到企业在市场竞争中的应变能力的问题。

日本企业采用事业部组织制度最早可追溯到三十年代。如1932年还处于发展之中的松下电器公司便从分权与集中的管理相结合出发,选择了事业部组织制度^[493]。起初,松下电器公司分设收音机、干电池及电热器三部,到1934年又将销售业务独立成部。这时,财务权的集中,会计核算权的下放,既调动了事业部的积极性,而又在一定程度上防范了财务风险。至七十年

代,伴随着松下向跨国经营发展,它又进一步改革了自己的组织机构。当时,在董事会之下设置了十五个经营本部,每一本部都配备财务会计部门,并与总公司财务会计部门形成了网络管理,每一经营部各自开展经营活动,而它的行动都在总部的掌握之中。到八十年代,松下为发展知识密集型产业,又对决策组织部门作了调整,以决策效率保证企业的经营效率^[494]。至1984年,松下又采用“本部制”的组织管理办法,即在原有的事业部之上又集中设立了“电视本部”、“录像机本部”、“音响本部”及“电化本部”。集中对这四大本部实行职能与生产并行管理。在职能管理方面,以人事、财务与计划管理为重点,并由财务会计部门承担经济信息管理之责^[495]。

松下电器公司于三十年代在组织体制方面所进行的改革,在当时还只是一花独放,在日本企业中尚未发现与其并进者。而在“50年代中期以前……大多数企业基本上还是集权职能制。”^[496]尽管到1955年仿效松下公司采取事业部组织体制的也仅仅有八个^[497],然而,1955年却是日本企业发生转折的关键性的一年。1956—1960年,日本的产业合理化审议会分别就“贯彻经营方针的利润计划”与有关事业部利润管理方面的两个问题向政府作了解答,并建议将企业的“经营管理体制由内部控制向利润管理的事业部制转变”^[498]之后,自此,采用事业部组织体制的企业迅速增加起来。同欧美的情况一样,采用事业部组织体制之后,突出财务的系统控制作用,提高了会计工作在组织系统中的管理地位。现列示“新日本制铁公司”的组织结构图加以印证^[499](见图2-40)。

上述可见,事业部的变化与环境变化息息相关,事业部组织体制一方面适应企业的外部环境变化而不断加以改进,而另一方面它又以企业内部经济关系复杂化为转移,不断改进或扩大这种

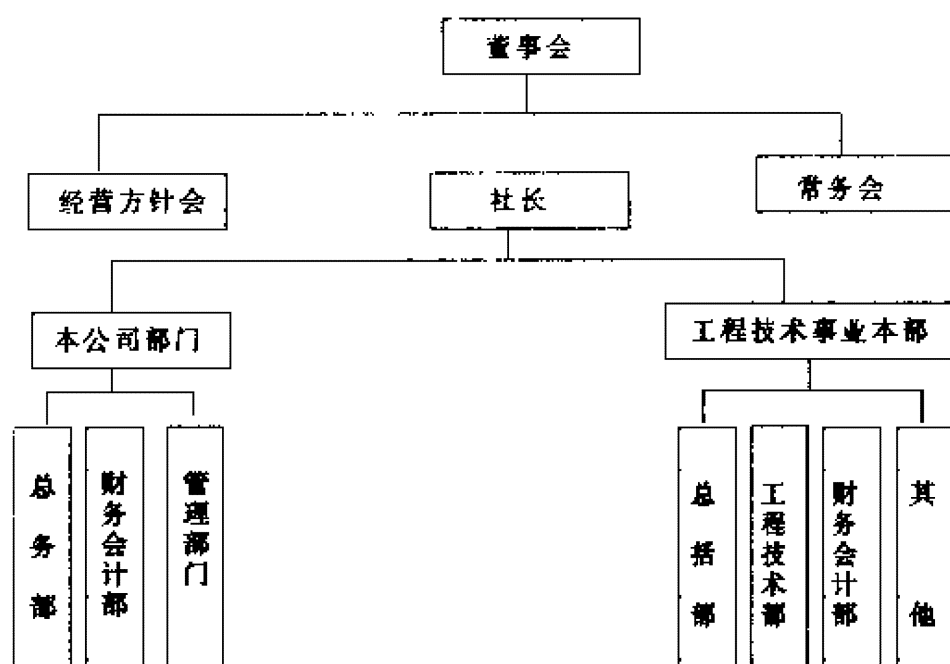


图 2-40 新日本制铁公司组织结构示意图

组织建制。因此，一个较为完善的事业部组织体制，便能恰当地处理集权与分散的关系，集中决策与分级执行的关系，宏观财务控制与微观财务管理相协调的关系，以及财务与会计工作的协同控制关系的建立问题。同时，企业的组织规模与经营范围越大，事业部组织体制的生命也便越旺盛，它既适合于一国之内的集团化公司，也更适合于那些跨国公司。

（三）现代公司的财务会计部门在集团部组织体制中的地位

二十世纪六十年代至七十年代初，世界上的一些大型企业又在事业部组织体制的基础加以改进，创立了一种新的企业组织体制——集团部体制。事业部体制解决了集权与分权的关系的恰当处理问题，然而，当一个企业的经营规模不断扩大，以及在多方位、多角化经营方面使企业内外部经济关系进一步复杂化时，事业部体制便在对集中与分散关系处理方面产生了新的矛盾，而矛盾的主导方面通常又表现在因过于分散而造成的新的管理障碍方

面。故为通过适度调整解决过于分散的问题，一些大型企业便改行集团部组织体制。由于集团部的组建是以原事业部为基础的，故企业界又通常称这种组织体制为超事业部体制。

集团部设置于董事会之下，受企业总经理的直接控制。集团部的组建原则系按事业部的业务种类或行业种类加以归类组合的，同一类型的事业部组合成一个集团部，实行同心性组合，以充分利用各事业部的技术、生产能力与管理能力。

由制造发明家爱迪生的技术与金融巨头摩根的资本相结合而创立的通用电气公司便是由实行事业部组织体制改为实行集团部体制的一个典型。在五十年代，这家公司曾划分为二十个实行独立核算的事业部单位，其时经营尚处于协调状态，然而，在进入六十年代后，随着事业部的成倍增加，总公司在协调进行管理时便遭受到越来越大的障碍。当时，各个事业部的利润率下降已无法控制，改革组织体制已势在必行。至七十年代初，在主管财务的副董事长琼斯的建议下，通用电气公司着手进行组织体制改革。这次改革把所属单位划分为五个大的集团部，在五大集团部之下又分设四十三个战略事业单位，由每个战略事业单位去统管所属的事业部。

作为财务方面专家的琼斯，在他 1972 年升任董事长之后，便一直为完善集团部体制作出了种种努力，到 1977 年该公司在各个方面都已处于稳定状态，无论在技术管理与生产管理，还是在财务与会计工作方面都已建立了协调的关系。

除通用电气公司之外，美国的切米特伦公司也在改革原事业部组织体制方面取得明显进展。这家公司以芝加哥为经营中心，把二十八个事业部组合成三个集团部，也使这家规模不断扩大的企业排除了管理中的组织障碍，使技术管理、生产经营管理与财务、会计管理处于十分协调的状态。

在日本,电气集团的核心企业“日本电气公司(NEC)”是一家创立于1899年的跨世纪公司。1958年,它与国外的一家企业建立了合资公司,使公司的资产组织体系由单一型转向多向型。后来,在不断扩大联合范围的情况下,该公司的组合成员越来越复杂,事业部组织也不断增加,在经营与管理中所暴露出来的矛盾也越来越突出。这样,至八十年代,日本电气公司已不得不对其组织体制进行改革。经过大的调整,该公司逐步由事业部制转向超事业部制,最后实现了步调协调一致的多层次管理。至1991年,日本电气公司的组织构成已大体处在最佳状态(见图2-41)^[500]。

超事业部体制是对事业部体制的一个发展,它适合于集团公司、跨国公司,以及其他类型的大公司,它能解决这类公司在复杂化管理中的问题,从这一点讲这种组织体制具有光明的发展前途,其影响将是深远的。具体讲:

1. 在超事业部组织体系中,由于经营管理层次增加,财务与会计的管理层次相应增加,总公司财务会计部门通过集团部的财会部门对众多的事业部进行财务控制与会计管理,而事业部一级的会计部门则又对所属工厂或经营单位进行管理,这样便形成了垂直的自上而下的财务会计反映与控制系统。

2. 集团部一级之恰当增设是所谓超事业部组织体制形成的突出特点,集团部经理对所属事业部管理的工作重点在于进行技术、生产与财务协调,以及组织与协调会计核算方面的事项,并处理与协调好财务关系。这样一来,又在事业部的会计部门之间形成了一种信息交流与协调管理的关系,管理中既把协同管理的重点放在成本控制方面,又能正确考核各事业部的经营状况与财务成果。

财务、会计部门在超事业部组织体制中的组织关系及工作系

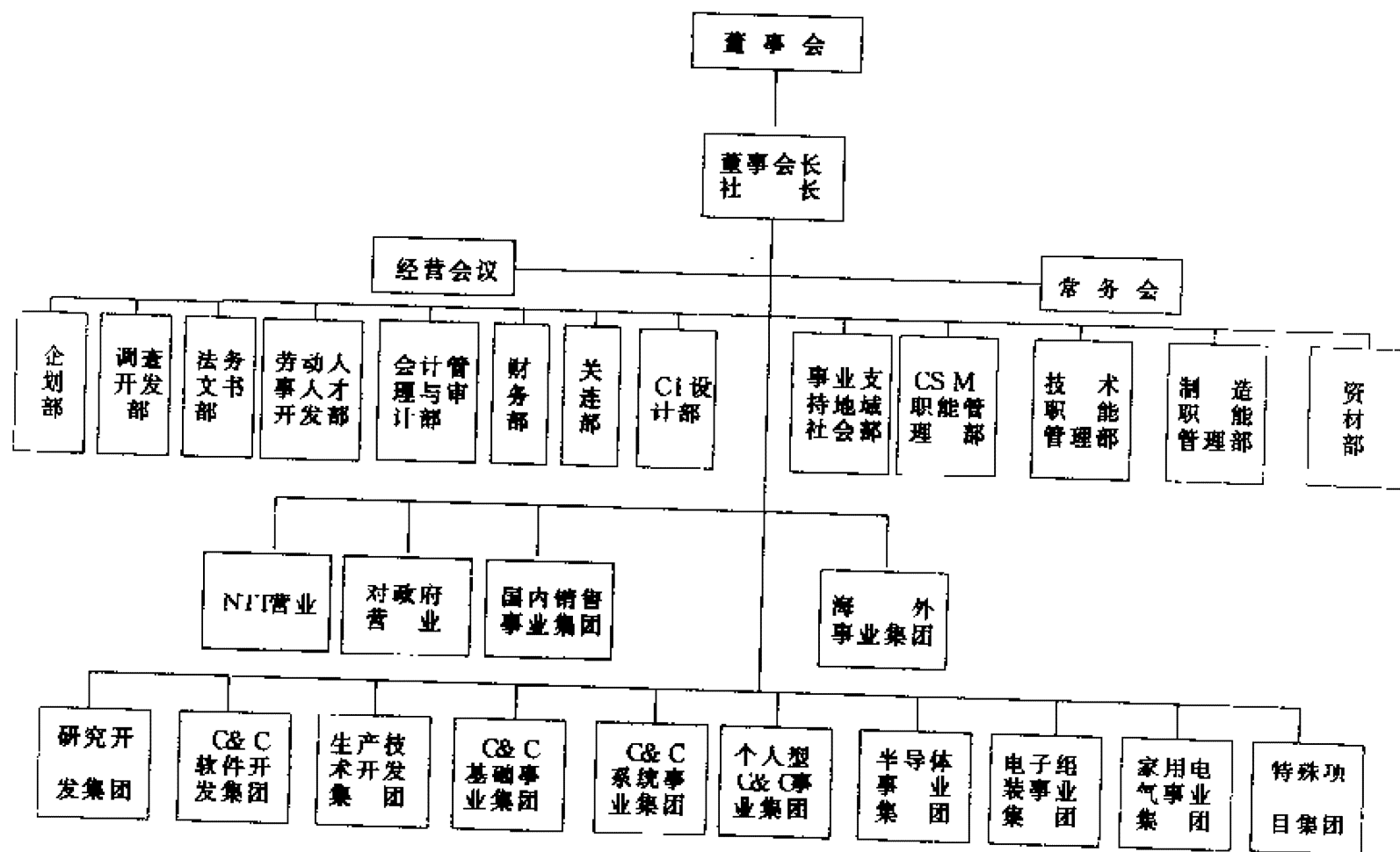


图 2-41 日本电气公司组织结构示意图

统可用图 2-42 表示。

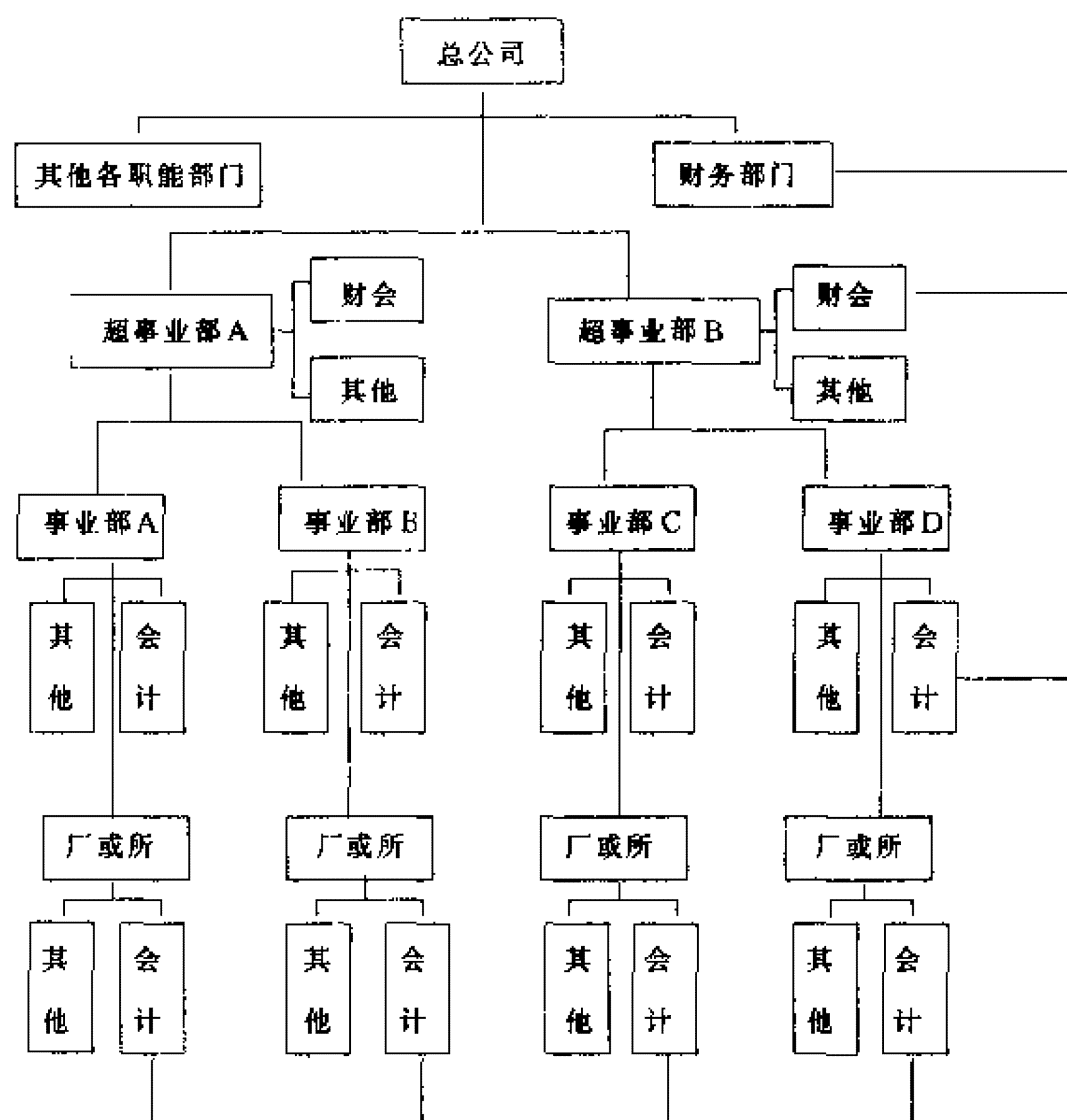


图 2-42 超事业部组织结构中的财务会计部门

财务与会计组织在现代企业中之布局，其功能作用确实如同人体的血脉，通过这种组织的管理运作，可以使一个企业产生活力，在现代市场经济发展中以内强实现外强，以内部的有序管理形成外部的竞争能力，配合以计算机控制，现代财务与会计组织便更能强有力地显示它不可替代的功能作用。

3. 实行集团部体制后，在总公司决策层中，财务与会计的

组织地位进一步得到加强，这个组织系统不仅参与总公司的经营决策，而且在财务计划确定中，对其中的一些重要指标具有提出决定性意见的决策作用。

4. 实行集团部组织体制后，强化了财务控制，进一步理顺了公司的产权管理关系。如像日本电气集团这样庞大的经营实体，实行集团部制后，为便于强化财务控制，把产权划分为两个管理层次，“第一层次是以母公司董事会为中介”^[501]，母公司的股东通过财务部门对公司的资产进行严格管理；“第二个层次以各子公司、关联公司董事会为中介”^[502]，通过财务会计部门对子公司及关联公司的产权进行管理。

（四）现代公司的财务与会计部门在矩阵式组织体制中的组织地位

可以讲，现代企业矩阵式管理组织体制的构建，是直接受系统论影响之结果，它较之事业部体制显示出一个突破。将若干不同种类的数字，按其在纵横方位上的连接关系排列成方阵形式，在数学上称之为“矩阵”。将这一原理与“矩阵”概念的内在含义引入到现代企业组织构建方面，便形成了矩阵式组织管理体制。

传统的组织机构设置，通常是以职能部门为主轴设计企业组织的垂直统治关系，并在这方面突出专业分工及其各专业部门之间的协作关系，因此，管理学者们把这种组织机构称之为“一维组织”，而这里所讲矩阵式组织之构建既充分考虑到专业职能部门的垂直管理系统的组织管理作用，又充分考虑到企业的事业部门与财务、会计之类的专业职能部门的横向管理协作关系，以及与企业外部的税务、银行、供应商、股票经纪人、用户之间的关系^[503]。尤其在处理纵向关系方面，管理者的指导思想也发生了相应变化，在这方面已不仅仅是围绕决策方案的执行，以及上级

如何对下级进行领导与控制，而还须是围绕企业的生产经营活动，各职能部门之间应彼此为对方创造条件、提供方便使协调配合处于最佳状态，以最终更好地处理集权与分权的关系。正是基于这一点，管理学家们又把矩阵式组织称之为“多维式组织”。从系统论与信息论的观点出发，结合矩阵式组织机构的构建原理，可将财务会计部门在矩阵式组织中的工作地位与作用以简图表示如下（见图 2-43）。

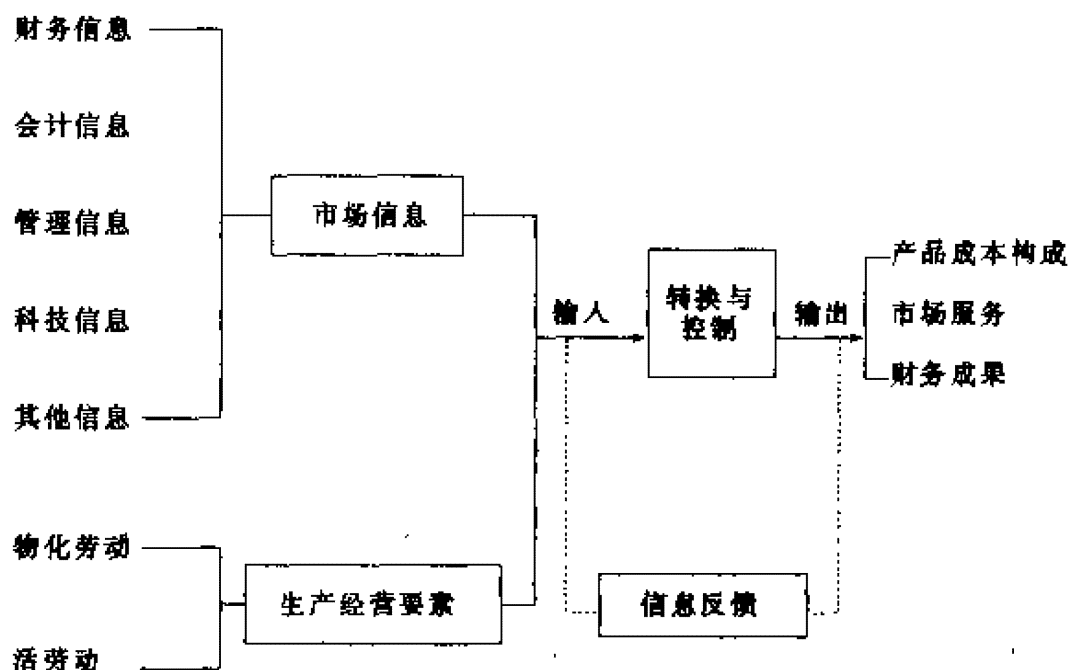


图 2-43 财务会计部门在矩阵组织中的工作地位与作用

矩阵式组织建制的产生最早可追溯到六十年代，最初由美国国防部与航空、宇宙航行局为攻克空间技术方面的大型项目而引起的，当时，首先专家们把一个项目看作是一个系统，其次把与项目有关的职能部门置于项目组织系统之中，由项目负责人领导，这样，围绕着项目便建立了上下左右逢源的矩阵式组织关系。最初人们所建立的矩阵式组织如图 2-44 所示^[504]。

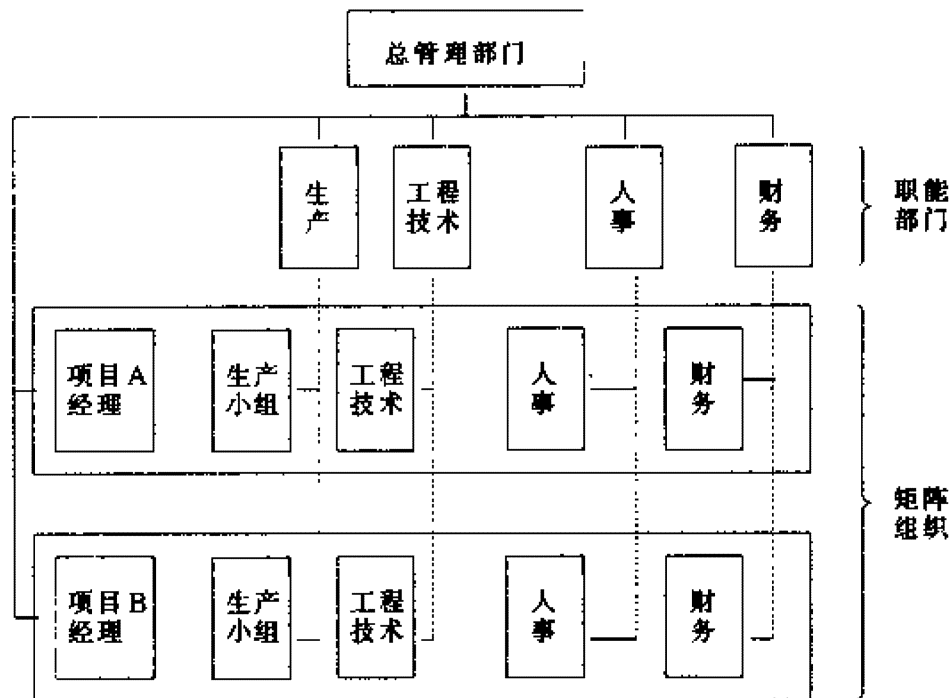
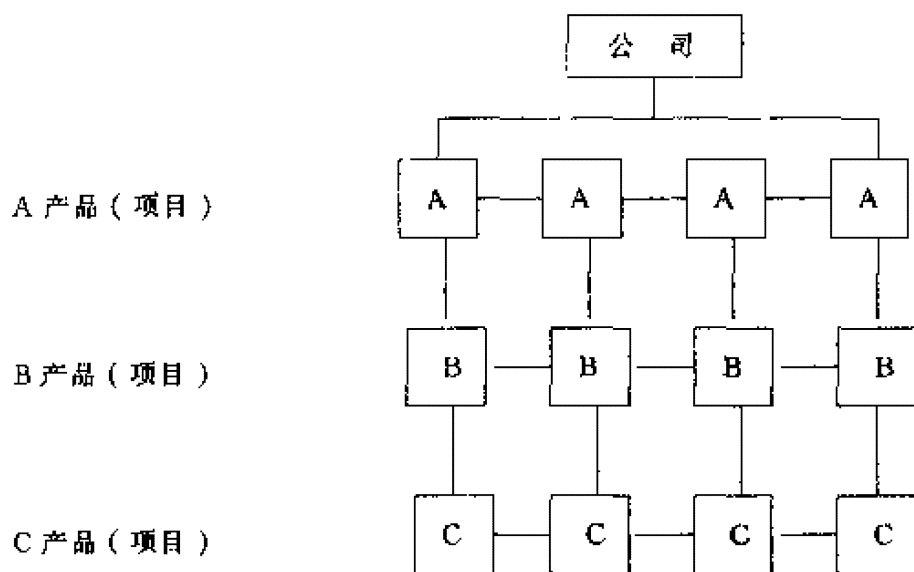


图 2-44 现代公司矩阵式组织结构示意图

在矩阵式组织中，财务会计部门在纵向管理方面保持了它的系统性，而同时在横向管理关系处理方面又与相关联的职能部门形成了一体化的配合关系，通过这两方面的结合最终使对财务的集权与财务分权关系的处理恰到好处。

此后，矩阵式组织体制很快便引进应用于企业与政府部门，并结合不同行业的特点而进一步得到改进，形成了各种类型的矩阵组织。从大公司讲，一方面考虑与经营机制相适应的问题，进一步完善了专业职能部门的设置，形成了专业职能部门系统，另一方面又按产品或工程项目进一步完善横向组织系统的建设，从而使得纵与横两大系统合理交织、科学配合，显示出经纬分明的矩阵式组织（见图 2-45）。

以往采用事业部组织体制的企业，亦可重新按上述方法改为矩阵式组织形式。在美国有不少企业作了这样的改进，那些著



名的公司也陆续采用了矩阵式组织体制，如道——科宁公司、TRW 公司、壳牌石油公司，以及通用电器公司的个别部门等^[505]。以下为道——科宁跨国化学工业公司所采用的矩阵式组织体制的图示（见图 2-46）^[506]。

从图 2-46 中可见，纵轴方位排列的各事业部与横轴方位排列的各职能部门，以及与事业部垂直的地区划分，组合而成立体的矩阵组织形式。各事业部以产品为对象，形成产品利润责任中心；而围绕着财务会计管理工作，各职能部相互配合，形成了成本责任中心，在矩阵式组织中财务与会计职能部门全方位发挥反映与控制作用。道——科宁公司自 1967 年采用矩阵式组织体制后，到 1976 年，在这十年间“营业额平均增加百分之十五，利润从五百万美元增加到四千万美元。”^[507]

在西欧的企业中，不仅有一部分公司采用了矩阵式组织，而且这些公司中的研究部门还以某一研究项目为目标，在研究过程中也采用了矩阵组织形式。研究部亦按项目将财务调度与成本预

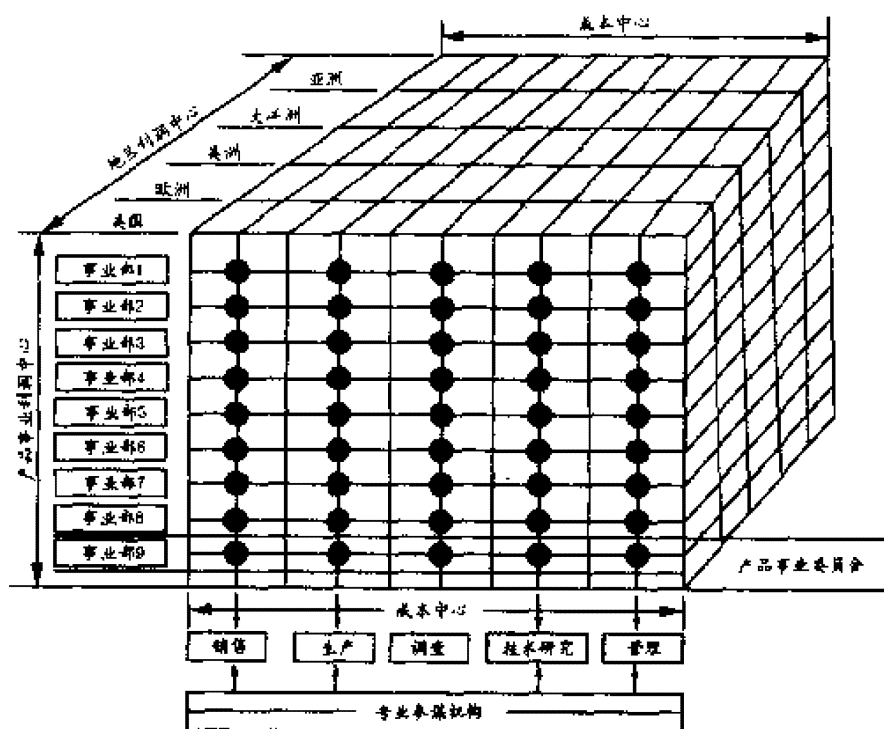


图 2-46 “道——科宁”公司的矩阵组织体制

测及控制工作纳入全部工作之中，从而体现财务与会计职能部门全面反映与控制作用。

（五）跨国公司之中的母公司与子公司的财务会计组织构建

前文论及事业部、超事业部与矩阵组织时已涉及到跨国公司的组织建设问题，这里，为研究了解跨国公司中母公司与子公司之关系，专门从它们的财务关系方面考察一下财务会计组织的构建问题。同时，在前文中论及现代财务会计组织经济发展环境时，也涉及到二十世纪七十年代至八十年代发展起来的国际性集团化公司——跨国公司（TNCs）或曰多国企业（MNEs），或曰多国公司（MNCs）对现代财务会计组织建设的影响，由于这种影响是强有力的，而且是深远的，因而在研究现代企业财务会计

组织时，便有进行专门探讨的必要。

至九十年代，西方经济发达国家的跨国公司已超过 1 万家，它们的子公司在八十年代初已达到 10 万家左右。1971 年，在世界上 50 个最大的经济实体中近 20% 的是跨国公司；在最大的 100 家公司中，将近 40% 是跨国公司。1980 年，销售额在 20 亿美元以上的工业跨国公司就有 382 家，其中国外销售额达 27386.3 亿美元，雇工总人数为 2500 万人，纯收入约 1000 亿美元^[508]。这种巨型跨国公司是如何通过它的组织机构实施管理以保障复杂的生产经营活动有序进行的呢？以下分作几个方面加以研究。

1. 跨国公司的管理体制

在跨国公司产生与发展的早期，相对而言，由于组织规模尚处于一般状态，产品生产种类也较为单一，故一般采用以下两种管理体制：

(1) 以母公司为中心的管理体制

这种体制由母公司高度集权，子公司听命于母公司所作出的决策。尤其是在财务方面，子公司应完全遵循母公司的决定，无灵活掌握的权力。母公司对各子公司业绩的考核，系采用“母公司的会计体系，以母国通货进行考核评价，对母公司利润贡献大小作为衡量子公司成效的标准。”^[509]

(2) 多元中心管理体制

实行这种体制是考虑到国际经济环境的迅速变化与国际经济环境的日益复杂化，母公司让子公司拥有一定的自主权，尤其是让子公司在重大经营问题处理方面具有一定的自主决策权，同时执行母公司的财务会计制度方面可结合各子公司的具体情况灵活加以掌握，并且允许子公司的财务会计部门在财务事项处置方面具有一定的自主权。在这种情况下，母公司对各子公司业绩之

评价一般采用国际标准，并“用子公司所在国的货币和结算期进行评价”^[510]。

进入七十年代后，伴随着跨国公司组织规模的扩大与产品生产的复杂化，以及管理层次的复杂化，又在上述两种管理体制的基础上产生了一种新的管理体制。

(3) 全球中心管理体制

这种管理体制吸收了以上两种管理体制的优点，将集权与分权适当地结合起来，母公司从全球范围作为考虑决策问题的出发点，诸如筹资与投资之类的重大财务问题集权于母公司，而对其他的一般性问题的决策与处理权则放在子公司。就财务会计方面的工作而言，母公司根据全球的市场经济发展变化，要求子公司须“以世界最低的成本取得劳动力、资本、设备和原材料，而制造的产品其成本应该最低，并在边际利润最高的地区销售，以获得最大利润。”^[511]

尽管一个跨国公司的发展应当采用什么样的管理体制并非一成不变，然而就跨国公司发展的国际性趋向而言，实行全球中心管理体制则当是巨型跨国公司立足于国际市场的一种良好的管理体制。

2. 跨国公司中的财务会计组织形式

就跨国公司组织结构演进的历史过程而言，母公司的组织在对外关系处理方面，经历了“外销科（课）”时代——“外销部”时代——“国际事业部”时代——“国际总管理处”时代——“全球性产品或地区事业部”时代，以及跨国公司国际组织化的尖端“全球性混合组织”时代^[512]等。无论是处在上述任何一个阶段，在母公司组织机构中的财务会计部门设置都将占有十分重要的地位。尤其是在海外公司的部门设置中，逐步由委派专职人员阶段，向财务会计专职部门设置阶段发展，最终与母公司相对

应形成系统控制格局，使财务会计工作无论在母公司，还是在子公司都具有举足轻重的地位。如在跨国公司的“国际业务部”设置阶段，其组织结构有如图 2-47 所示^[513]。

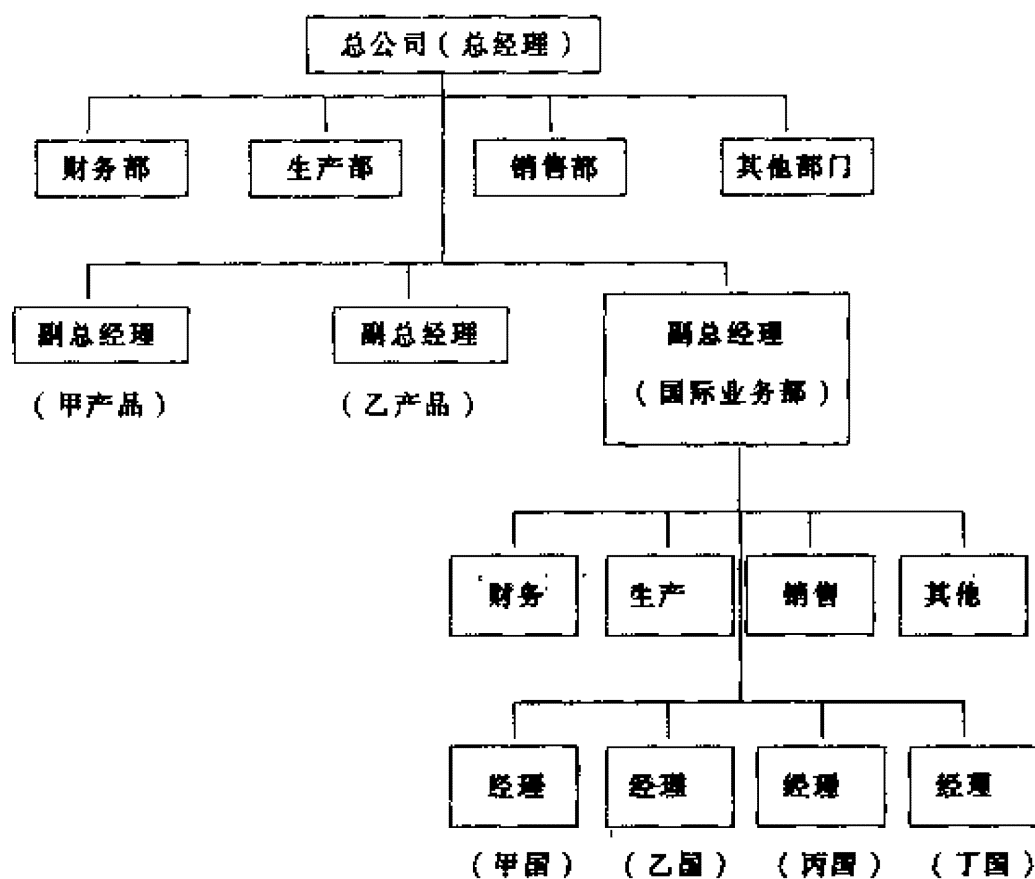


图 2-47 国际业务部阶段跨国公司组织结构示意图

再如“全球性组织”时代的跨国公司的基本组织格局如图 2-48 所示^[514]。

再如既按地区又结合产品来设置组织部门的跨国公司的基本组织格局如图 2-49 所示^[515]。

上述可见，在跨国公司组织机构中，财务会计组织部门逐级渗透，形成自上而下系统而严密的控制，组织中的每一层级都受制于它，而每一层级的责任人却要依靠它。正因为这样，一个规

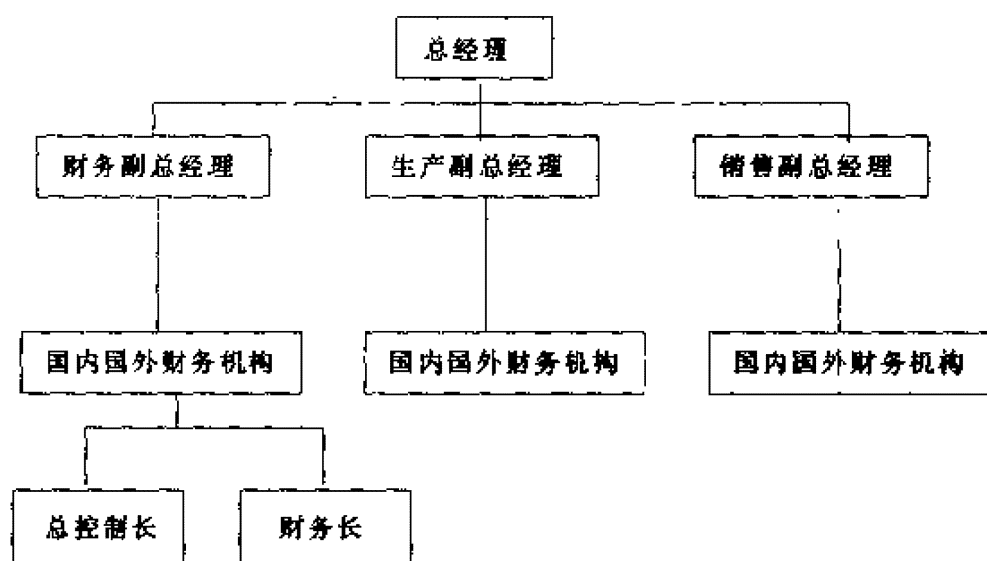


图 2-48 全球性组织阶段跨国公司组织结构示意图

模宏大的跨国公司才能在整个组织管理中正常而有效地发挥作用。

在巨型跨国公司中，为了把集中控制与分散管理有机结合起来，并在组织间加速财务会计信息与相关经济信息传递速度，它们设计使用了一种全球网络组织形式，从而形成了另外一种组织特色。前文所讲到的美国道——科宁化学公司便是这种组织形式的首创者，而被称之为世界上第二大计算机公司的数字设备公司（DEC）也在哈佛商学院著名行为学家罗莎贝斯·莫斯·坎特顾问的支持下，设计了“生产线矩阵管理体制”，产生了更好的管理组织效应。1983年，莫斯·坎特教授在《应变大师》一书中曾指出：“在一个矩阵组织中被管理者或管理者可以在他们的工作中有二维或多维的结合，这是一种职能特性。”^{〔516〕}

从“生产线矩阵组织体制”中可以看出，无论是二维，还是多维，无论是纵向关系系统，还是横向关系系统，财务会计部门均可成为整个矩阵管理组织中神经中枢中的一部分。

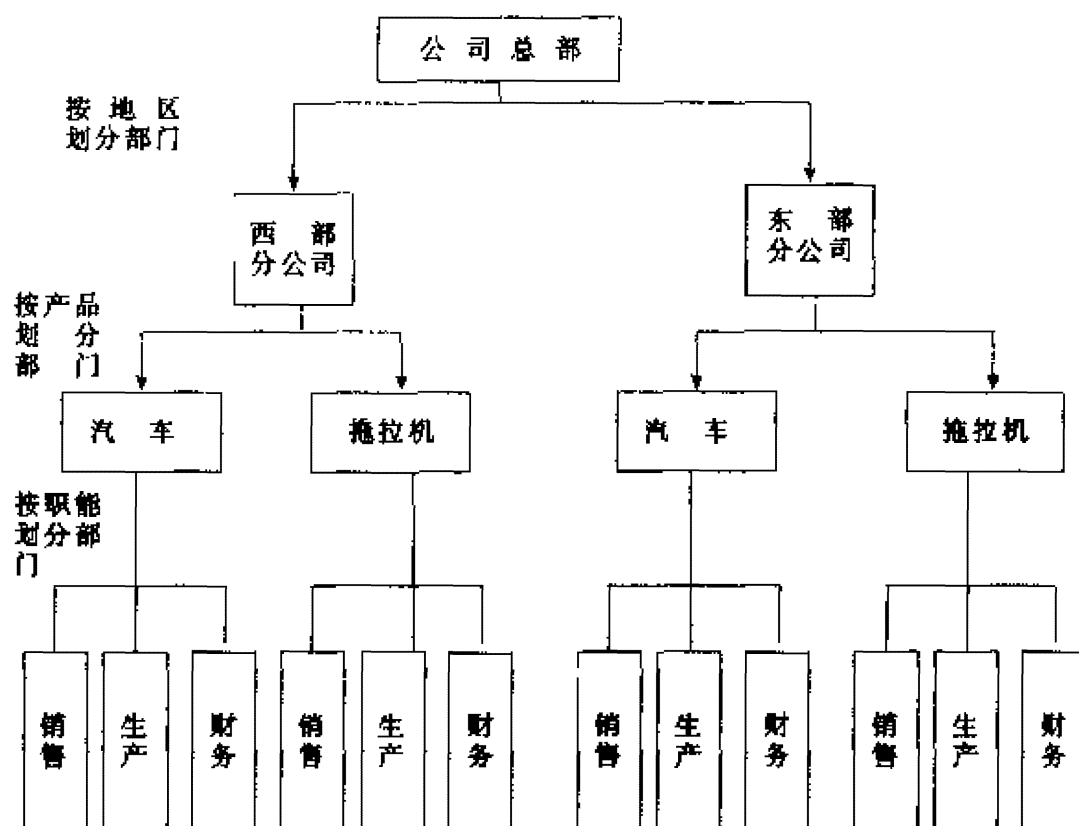


图 2-49 跨国公司组织结构设计之一种

在日本，举世闻名的佳能公司也是改进之后的矩阵组织的采用者，该公司结合本国的管理思想与管理体制，又形成了具有日本特色的矩阵组织机构（见图 2-50）^{〔517〕}。

这种网络状组织结构，是一种具有辐射特征的矩阵组织结构。它的底轴为产品生产部分，中轴为公司生产经营地区的分布，而纵轴则设定为各职能部门。凡设立于国外的任何一个子公司，其除受产品事业部与地区事业部管理之外，还受到母公司财务、会计部门的控制，财会部门的工作辐射力度远到各地区与产品事业部，并通达每一子公司。而且，这种作用力是通过职能网络式组织系统进行的，因而，它所显示出来的控制力度不仅是有序的，而且是系统的，全面的。

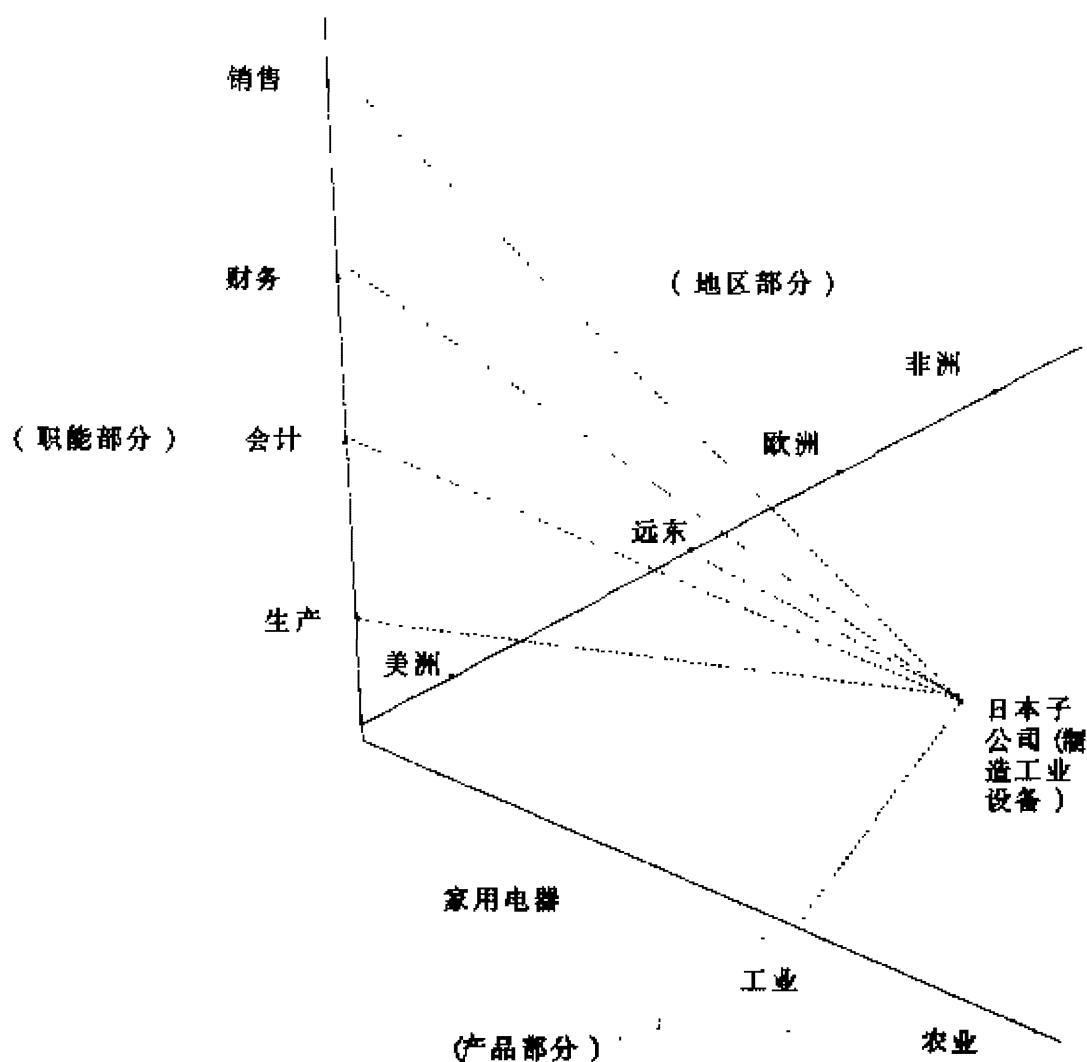


图 2-50 日本佳能公司的矩阵组织结构示意图

第四节 未来公司财务会计组织演进态势

在经济组织与财务会计组织的变革方面，人们总是根据社会经济环境的变化，一次又一次重新研究以往的组织模式，以发现它的薄弱环节与揭示其存在的问题，并在此基础上确定变革的立足点，最终在组织建设方面实现推陈出新。

然而，与传统的且应当退出历史舞台的那一部分事物的决

裂，通常不仅仅是一种非常痛苦的经历，而且这种工作是异常艰难困苦。正如美国管理学家彼德·杜拉克所指出的：“不肯毅然抛弃昨天，乃是创新的最大障碍。”^[518]所以，要创新便必须先排除阻挠革新的障碍，不然革新便是一句空话。当然，这只是问题的一面，而另外的一面，在确定革新目标之时，又须考虑到继承与改革的关系，革新不是对历史事物的一概否定，而是在继承以往科学遗产的基础上进行的。在财务会计组织建设方面，应当注意正确处理历史、现时与未来的关系。

一、未来公司财务会计组织发展的历史先导因素

在二十世纪与二十一世纪之交，各国学者都把研究问题的立足点放在面向二十一世纪方面，只有放眼未来，立足于未来，才能适应未来，创造未来。从公司组织建设方面考察，事实上对于未来公司经济组织的变革的研究，在思想上、实践上早已显示出来，甚至酝酿变革的动态可以追溯到二十世纪六十年代。

（一）关于革除公司经济组织中的官僚体制问题

在未来，在公司经济组织建设方面，企业的“民主化是不可避免的”，这已是当今企业界流行的一句口号^[519]，这种思潮所冲击的直接目标便是传统的“金字塔”型官僚组织体制。然而，以此作为革命对象却是艰难困苦的，它是一条障碍重重的改革之路。面对官僚制日本学者美浓部亮吉曾发出感叹，他认为“难以摇撼的是官僚制的铁壁，难以寻求的是根治官僚主义的良策。”^[520]一些现代管理组织理论研究者也曾作过这样的结论：“长久以来，金字塔式的组织被认为是一个理想的组织结构。大多数的现代组织仍以此为模式，因为事实上并没有更好的方法可以来决定组织中各个职位的权责。”^[521]从以上第三节所述可见，尽管像事业部与矩阵之类组织已在革除官僚体制弊病方面迈出了

步伐，然而，在当今经济集团化发展的趋势中，在处理集权与分权，权力与责任，职能部门的纵向与横向组织关系方面，以及在处理一个大型公司的国内外财务关系方面，却依旧无法从根本上摆脱“金字塔”式组织体制所固有的弊病。尤其是在财务决策方面的官僚表现更为充分，在这方面几乎是公司内在的“寡头制铁律”^[522]（iron law of oligarchy）不会放松的一个最为重要的阵地。因此，这一点正是进入信息经济时代之后人们所力图进行改革的重点，并且也是确定未来组织制度改革中的一个重点。

在八十年代初，美、日两国学者曾对两国的企业进行比较研究，比较研究结果把集权程度高，垂直统治力度强，职能部门间横向协同发挥作用较少，而组织活动灵活性亦较小的美国公司组织称之为“刚性组织”，而把组织机构较为简单，职能部门之间横向联系密切，并且对企业周边环境变化适应能力强的日本公司组织称之为“柔性组织”。刚性组织通过变革从“事业部”、“超事业部”与“矩阵式组织”体制的演进，在一定程度上冲击了“金字塔”型企业组织体制中的官僚习性，而柔性组织则从二十世纪六十年代开始，以“废除科室制”^[523]为革新之对象，以生产经营项目为管理组织构建之目标，以此改变官僚体制的组织状况。当然，考察日本企业组织革新之根据，它的事业部组织，乃至它的项目组织，都大体上师承美国。

根据九十年代初的组织建制实践，不少学者已从企业组织形态变化着眼，对近几十年所发生的变化进行总结，他们认为“在全球化的竞争环境下，企业不得不从 1970 年代的金字塔型，1980 年代的漏斗型转变为 1990 年代精简且具有弹性的组织。”^[524]其在形态上的变化有如图 2-51 所示^[525]。

图 2-51 形态上的变化，从实质上讲是对“金字塔”型组织的革命，而从内容方面讲它所着重解决的问题在于：

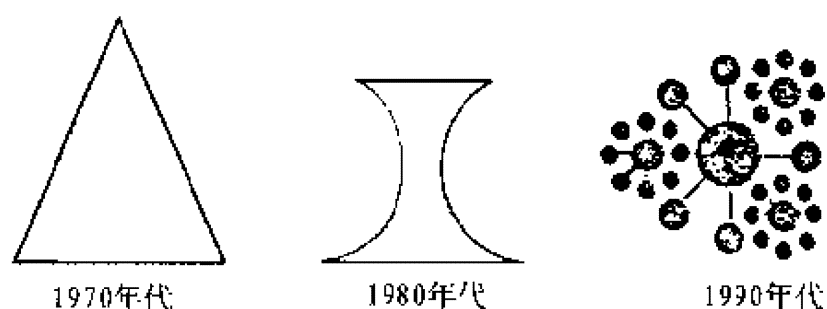


图 2-51 二十世纪 70—90 年代企业组织形态变化示意图

1. 集中精简中层一级的组织，提高组织机构的办事效率与效益；

2. 强化组织最上一层的科学决策能力，保证决策方案确定的正确性，并使方案的执行建立在基础组织坚定不移的行动方面；

3. 以企业的市场经济环境变化为依据，使企业组织具有一定的弹性力度，以最终增强各组织层的应变能力；

4. 以董事会与总经理为核心，确定项目或事业部的责任人，而各项目与事业部又环绕着责任中心，形成另一相关联的分支责任中心，使各责任层次及环节的划分与权力、利益相统一；

5. 企业组织形态的变化，财务与会计组织或职能部门都处于一种特殊的演变态势之中，从财务会计方面讲，在组织变革中主要考虑的有以下几个问题：

(1) 鉴于财务集中管理已成为信息市场经济下的关键性问题，故在财务会计组织变革中，应考虑到财务权力的集中是矛盾的主要方面，而分散则要以保证集中决策为前提，并以保证决策方案的分层执行为落脚点，盲目地、片面地强调财务民主化便很

有可能导致财务失控；

(2) 现代市场经济越发展，经济发展全球化的程度越高，财务会计的组织地位越重要，并且这种重要性集中体现在参与决策方面，在决策过程中所起到的越来越重要的作用方面；

(3) 财务会计信息系统的构建与财务会计组织系统的构建相适应，二者在管理过程中具有统一的关系。管理对前者的要求越高，相应地要求后者必须进行变革。

(二) 关于未来企业的决策组织体制革新问题

正如管理专家们所作出的结论，管理就是决策，管理的关键在于决策，这种思想与理论将继续支配着二十一世纪企业的组织建设。究竟如何以“金字塔”式组织体制为变革对象，并面向二十一世纪建立以现代企业经营管理决策为核心的组织体制呢？综合管理学者们的研究成果与他们在一些企业中所进行的组织体制变革试点的经验，可将未来企业组织变革趋向作如下概括：

1. 未来企业决策重心的转移：由“管理决策”向“战略决策”的转移。

从以往可见，企业组织中的官僚性集中体现在对于决策工作的独裁与把持，针对这一点来考虑变革问题，专家们认为，未来的企业决策组织层中“最高主管的职权将更为减少”^{〔526〕}。二战后，本土狭小、资源贫乏，而又依赖进口的日本企业环境，迫使它们在经营决策方面不得不面对外来资源对产品成本、经济效益，乃至国际竞争能力的影响，开始探索走自己的路。“在五十年代日本企业最主要的决策课题是扩大生产适时有效地进行设备投资；六十年代则着重研究怎样扩大市场，促进研究开发，确立海外经济发展战略；七十年代又变为全面的技术开发，节约能源，完善情报系统，提高企业人员素质等等。”^{〔527〕}这样，由于各个时期企业经营决策目标明确，适应环境变化所采取的革新措施

恰当,决策所取得成效便日趋显著。到八十年代“由于技术革命的影响,日本企业出现了采取‘多角经营’战略的大趋势。”^[528]自此将决策的重心由经营决策转向战略决策。这一转变使企业的最高层站在战略的高度来分析环境的变化,并根据所作出的分析结论对企业的经营方向、生产经营规模从投资方面作出长远的决策计划,从财务方面作出更深层的分析,采用最有力的支持措施。管理学者们把这种高屋建瓴式的决策称之为“大决策”^[529]。在企业决策发生战略性转移之后又取得了显著成效,它的作法受到举世关注。当今,一些西方的大企业“也在朝着日本人的方向走了,至少,我们西方国家今天的许多所谓策略等等,是在仿效日本人的此一路线。”^[530]企业中的财务决策原来属于长期计划或曰长程计划中的重要内容,“大决策”后它的地位与作用便更加突出起来,这自然而然又直接影响到财务会计组织建制朝着更新的目标迈进。

2. 企业决策方式的转变:由高层次的少数人决策转向高、中、低多层次的集体决策。

就欧美的企业而言,它们所进行的经营决策一向注重个人或少数人的力量,具有迅速、果断、易于把握战机与落实决策的责任等特点。从决策方式方面考察:

(1) 美国企业是至上而下,董事会是决策的主体,而具体执行则由总经理统率各职能部门与各专门委员会负责,在参与决策中又以其中的财务委员会为主。同时,“美国企业决策系统的机制是外部机制。”“董事会里有60%—80%的董事是外部的机构派遣的,他们作为股东利益、关系公司及往来银行的代表,参与企业决策的制定过程及执行情况。”^[531]在这方面,英国的情况也基本如此。

(2) 德国的企业采用自下而上的决策方式,首先广泛吸收

中、下层人员的意见，由监查董事会与执行董事会议定，最后再由监查董事会作出决定。监察董事会由股东代表与职工代表组成，具有一定代表性。不过，德国企业对决策方案的最终成立控制极严，在很大程度上还是上层人物的意见起决定作用，故这一点依然体现出是偏重于“集权”。

(3) 法国企业决策权集中于董事会，由会长最终作出决断，而执行中的权与责则在总经理方面，其特点在于决策与执行的结合较为密切。不过，法国有相当一部分私有企业还一直是由家族控制着决策，这些企业的决策具有很大的局限性。

(4) 如前述及，日本企业决策先是自上而下，而后又至下而上，这一反复学术界称其为“U”字型决策方式，这种方式充分体现了高、中、低三个层次的集体决策。日本上层的决策由总经理与专门机构“常务会”进行，其领导全公司决策工作，发挥着全面考虑，系统总结，博采众长与集思广益之作用。其中在财务决策方面是“常务会”工作的重点，既坚持统一行动，而又注重民主理财。

比较而言，日本的企业从五十年代起既通过修改商法，引进美国式的企业董事会制度，而又考虑本国的特点，建立了进行经营决策的中枢机构“常务会”；进入六十年代后日本的大多数企业在引进了美国式的事业部组织制度的同时，又根据本国的情况确定了有组织、有领导的集体决策方针；在七十年代，日本企业又十分注重经济信息系统的建设工作，使其为执行企业的经营决策方案奠定基础；到八十年代，日本企业又完成了由经营决策向战略决策的转变。可见，日本的企业迎合本国经济与世界经济发展态势，既合理借鉴欧美的作法，而又认真考虑到本国国情，最终建立了高、中、低，或曰上、中、下三层相结合的集体决策的方针，这一方针与组织制度的配合不仅“是日本企业经营决策的

重要特色，也是当代企业经营发展的趋势。”^[532]

总之，要破除“金字塔”型组织体制中所固有的“官僚病”，在企业的经营决策组织体制变革方面既要保持集中决策的迅速、果断，以及权责分明的特点，而又要充分发挥集体决策与长远规划的战略优势。为此，在未来企业的组织建设中，便必须考虑决策参与者的专家化问题与各类专家相组合的一体化问题，以及相关地考虑到经济信息系统的建设与计算机结合为快速决策服务的问题。

（三）未来企业上层决策之中的专家集团化问题

国际知名管理学者罗斯·韦伯指出：“当代组织的结构多是金字塔型，但在商业组织中，常见的型态是大金塔上有一个小金字塔。”^[533]这个小金字塔被称为上层金字塔，它由管理人员与专业人员组合而成。罗斯·韦伯的著作中所列示的双金字塔形态如图 2-52^[534]。

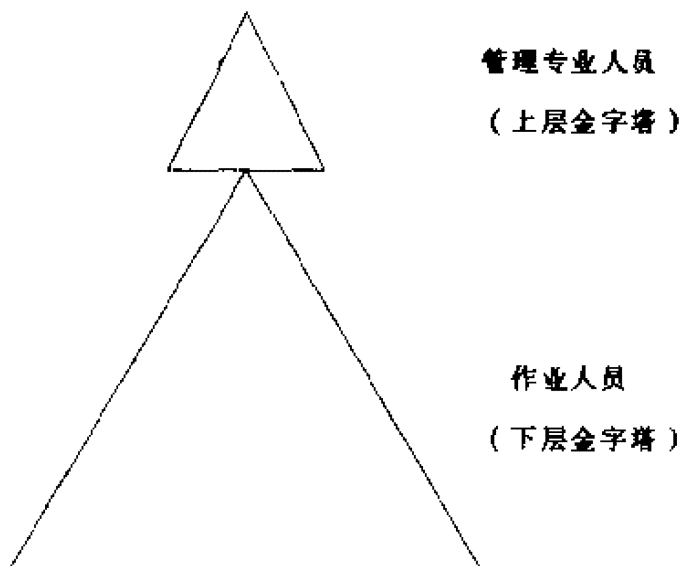


图 2-52

之所以称之为“上层金字塔”，其原因在于：一则因为它处于企业决策的最上层，在决策中所处地位显要；二则因为在这一

层系由总经理与具有大学学历以上的专业人员、专家组合而成。在西方国家具有一定学历的专门人才，先由“下层金字塔”的工作开始，然后根据逐年所创造的业绩，逐渐将其中的优秀者提升到财务总监的位置之上，最后再根据业绩向主管公司财务会计的副总经理位置上提升，甚至进入公司董事会的财务委员会。据统计“在1970年，约有50%的高层主管获有硕士学位，25%的高层主管获有博士学位。”^[535]

事实上，日本企业金字塔层级中的专家集团形成于五十年代中期，到六十年代以后得到迅速发展，在七十年代又开始实行上层经营管理者高学历化，使企业中专家集团的总体素质与规模达到了一个前所未有的水平，至此，日本企业决策层的专家集团化已为举世公认。从企业中的专家集团结构方面讲，其中既有工程技术方面的专家，又有经营管理与财务会计方面的专家，这两方面的结合便可通过实现科学决策创造出集体的成就。日本企业还十分注意对专业人才的培训及对企业全员的岗位培训工作，通过培训来不断提高整个企业的知识结构，使综合素质达到管理创新的要求。如日本松下电气公司为规范对公司会计人员的培训还专门在公司总部设置“松下会计学院”^[536]。该学院对公司会计人员实行九年培训计划（大学本科毕业生为六年），目标在于优化管理组织中的财务会计管理素质。

美国企业的经营管理的首要目标在于不断提高利润率，在人员培训方面与日本企业存在明显的差距，学者们认为这是企业管理中的一个失误。威廉·尾内曾在《Z理论——美国的企业如何才能对付日本的挑战》一书中指出：“在世界市场经济争夺中，美国之所以被日本的凌厉攻势步步逼进，其主要原因之一就是美国在研究应该如何管理（经营）企业和培训人才方面，几乎没有投入一文钱。”然而，稍后美国人便认识到自己在教育方面

的失误，开始把企业的组织建设与人才培养结合起来，并逐步取得成效。

此外，在六十、七十年代，伴随着“思想库”（或曰脑库、智囊团）在世界上的风行，欧美及日本的企业也逐步建立了自己的“软科学”咨询机构——智囊团。在这个研究性机构中聚集着科技、经济，以及财务会计方面的专家，专家们立足于对企业内外部环境变化的分析研究，共同提出新的生产经营方案，为决策提供根据。同时，他们通过对各种决策报告的会审，参与解决企业日常出现的重大问题。如日本著名的大企业三菱、三井、住友、富士都拥有能充分发挥能动性作用的智囊团，欧美的一些著名企业也都有功绩卓著的咨询机构。这种“小核心，大外围，高弹性的组织形式”^[537]已成为名符其实的领导者的外脑。从内容上讲，思想库包括着科技、经济管理与生产经营三个基本方面，而财务思想通常在组织的工作中起着先导性作用，会计活动却贯穿于组织活动的全过程。

（四）关于未来财务会计的组织管理系统与财务会计信息系统的演进，在全面实现计算机计量、控制之后的新型的协同关系建立问题。

包括财务会计信息在内的经济信息系统的改进问题，是二十世纪管理学家与财务会计专家共同研究的一个热点问题。在研究中，涉及企业的组织系统与信息系统的关系时，他们曾有过这样一种形象的比喻：“组织结构和信息需要相互交织，不能分离。如果将一个组织同人体作一比拟，组织机构可以比作人的骨骼，而信息可以比作神经系统。”^[538]在传统的组织格局中，正因为没有相关联地考虑到经济信息的科学流通与科学地解决信息的传递速度与利用效率方面的问题，因而整个企业组织的工作效率一直处在较为低下的状态。至现代社会，即使在新构建的几种企业组

织系统中，也尚未充分考虑到这方面的问题。尤其是在计算机进入企业各组织部门的工作中之后，在财务信息系统方面“所获得的改进较其他管理信息系统为少。”^[539]所以，在未来企业的组织建设改革中，这个问题便成为其中必须考虑和解决的重点问题。

专家们认为，研究财务会计信息系统的建设问题，应当把它放在企业中的整个经济信息系统的建设中去研究。在企业中，组织的系统性观点与信息流的综合作用性质是相一致的，在财务会计信息系统汇入综合信息系统流中之后，在一个组织的实体中，围绕着决策的成立与执行，便形成了如图 2-53 所示的“信息系统组织”^[540]。

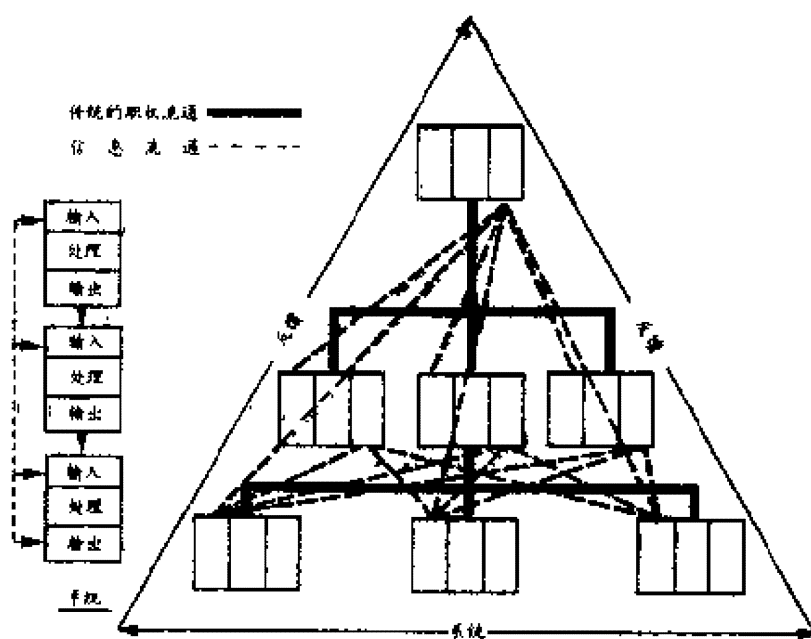


图 2-53 公司信息系统组织示意图

图 2-53 中的每一组织实体均被看作具有输入信息、处理信息，以及输出信息机构中的一个组成部分，自然，它也是信息系统中的一个组成部分。通过信息联系与运作，“每一实体也变成

一个决策点”^[541]，在此之中，财务会计信息已被融合进去，形成信息系统渠道中的一支主流，在生产经营管理中发挥着重要作用。信息化市场经济越是向前发展，它的作用将越来越大。

在企业的组织工作中，财务信息与诸如“主要财务计划、财务报告、变动，现金流预测等”^[542]通常当属于决策层，以及为下属一些责任层次中的主管者所用，而将财务会计信息结合在一起，其应用范围便可从企业的上层一直深入到中层、下层。所以，财务会计信息系统在“基础信息系统”中也处于重要地位（见图 2-54）^[543]。

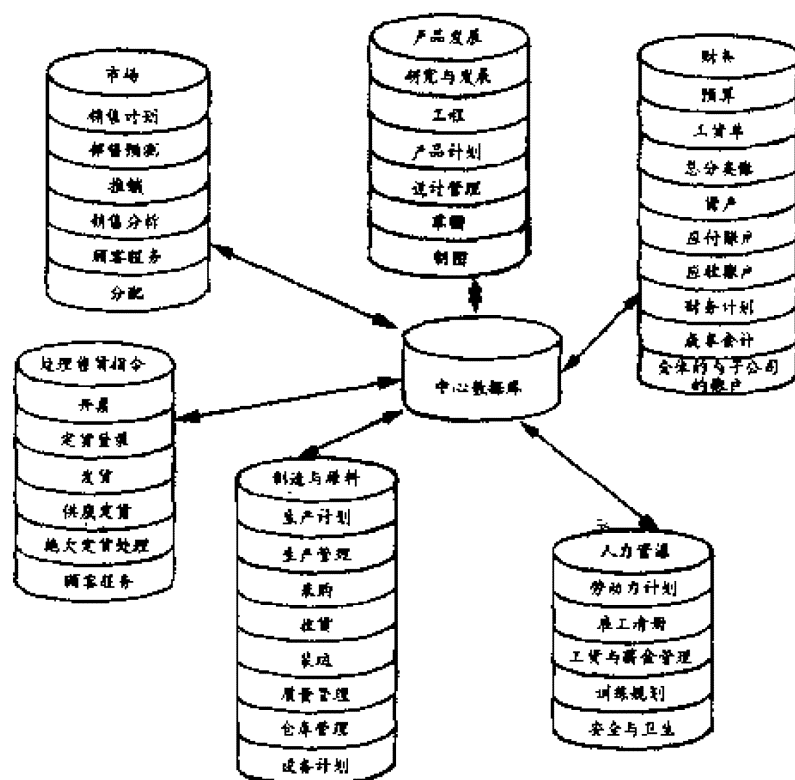


图 2-54 公司基础信息系统示意图

无论是组织规模较大的公司，还是一些组织规模较小的公司在管理方面都要依赖于财务会计信息系统的有效运作。美国的管理信息系统研究专家认为，由于国际、国内经济关系的复杂化，从七十年代开始，经理们便“必须研究如何处理信息，以应付这种总的增大的复杂性。换言之，经理必须准备在设计和设置管理信息系统中起着主动作用。”^[544]为此，专家们从内部信息利用出发，把“会计控制”放在信息需要的首位，并体现财务与会计信息在企业经营与管理各环节中的重要作用（见图 2-55）^[545]。

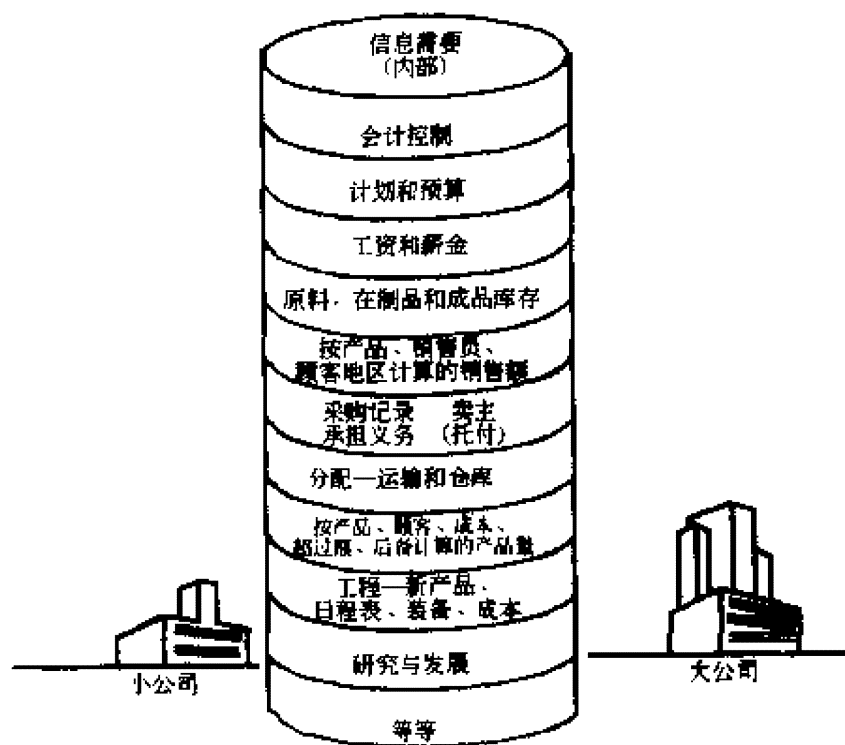


图 2-55 公司内部信息需求示意图

上述精神在未来企业组织的建设中将会有更加充分的体现，从时空关系方面讲，在企业组织建设中，还当把握住三个时空管理点：

1. 财务会计部门在历史信息运用的基础上, 应不断分析现时环境所发生的变化, 接收新的信息, 作出新的规划, 实现事前控制。

2. 在对未来所作的规划中, 财务会计部门又将通过财务会计信息系统, 进行“规划预算和估计的收益报表、资产负债表、现金流量, 以及基建费用预算分类等”^[546]工作, 以使规划建立在切实可靠的基础上。

3. 对于现时财务计划的执行, 成本费用的控制, 以及收益计量与利益分配, 这些又形成了利用日常的财务会计信息实现对财务会计工作的日常控制。

在现时与未来, 财务会计信息系统都应率先进行改变, 以实现向计算机财务会计自动信息系统的转变。

二、未来公司财务会计组织发展趋势

在未来的一个相当长的时期内, 改造“金字塔”式组织体制模式, 克服企业中的“官场病”, 消除那种人浮于事而又事浮于人, 工作中相互排斥, 互设障碍而使“金字塔”的层级不断上升的现象, 依然是改革的重要目标。尤其是那些经济发展水平还较低的国家, 废除科室体制, 创造现代企业组织体制更是任重道远。

(一) 未来企业的上层决策组织演进趋势——由官僚决策集权制向专家集团决策集权制的转变

日本学者博森等在《论官僚制统治》一书的结束语中写道: “官僚制永远是一个为人所用工具或手段。”因此, 他们主张在未来的社会里应当“灵活应用官僚制的管理——计划能力和管理方式。”我们认为这种观点有失偏颇。这是因为未来企业管理的民主化是必然的趋势, 而民主化与官僚体制是根本对立的, 故通过

对官僚制反复进行改革它在未来的企业的组织中当不复存在，这是问题的一方面；同时，在未来的企业里，实行集中统一领导，树立决策权威又仍然是必须的，民主化管理与集中进行科学决策，在企业组织行为中是辩证统一的。然而，未来企业的决策权威不能再受“官僚”的支配，决策思想再也不受官僚主义的影响，而支配企业决策的将是包括财务会计专家在内组合而成的专家集团。这个专家集团的领导者依然被称为“总经理”，但他确是这个集团的优秀者。对于这一种组织形态，罗斯·韦伯曾用图2-56加以简示^[547]。

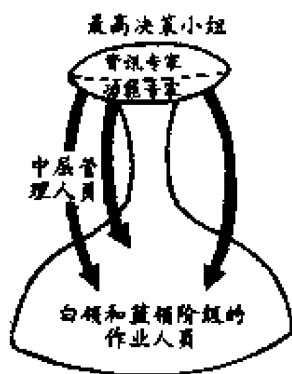


图2-56 罗斯·韦伯对未来公司决策专家集权化的构想

这种实行专家集团集权的组织形式，可以将决策指令直接下达到基层组织中的白领与蓝领作业人员，以使科学、准确的决策计划与快速传递与运行统一起来，因而，中层管理人员则可大量减少。改制以后，中层管理人员仅仅起着承上启下的作用，表现为一个无障碍的管理通道。实行这种企业组织体制，既可以发挥各类专家在集体决策中的作用，使他们充分显示自己的专业才能，而又可在部门决策中发挥主导性作用。如财务会计方面的专家既参与集体决策，而又主持财务会计部门的决策，在决策方面把总体决策与部门的专项决策统一起来。

（二）未来企业组织系统中的功能专家分支组织系统的建设

未来的企业将面对着大市场中的剧烈竞争，它的经营决策水平将是在竞争中取胜的关键，而它的决策水平又取决于企业里的功能专家作用的发挥。根据国际知名管理学家以德国为例所作出的预测，未来的功能专家起码要具有硕士以上的学位，在他们这个群体中将不包括工程技术人员^[548]，而是由财务专家、会计专家、成本专家、市场营销专家、人力资源配置专家等组合而成。总经理领导之下的功能专家集团是企业决策层的核心，而他们之下则是“一大群大学毕业的知识工作者，最下层则是作业员。”^[549]从演进态势上讲，作业层随着产业高新技术化人数将会越来越少。正如 A·M·麦克多诺（McDonough）在《信息经济与管理的制度》一书中所讲：“过去二十年来，白领阶级的专业人员正大幅度增加而蓝领阶级的作业员却急速减少。”^[550]这是对原来“金字塔”组织形态的一种改变。罗斯·韦伯还将未来企业的组织形态描绘为“直立的橄榄球状”（见图 2-57）^[551]。

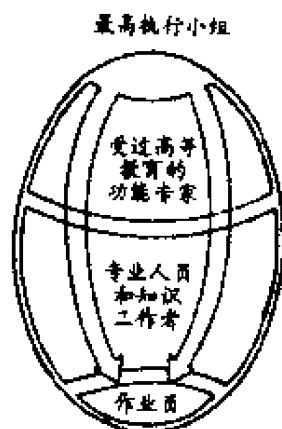


图 2-57 罗斯·韦伯对未来公司组织建设设想之一

由此可见，未来企业组织建制的总精神当是功能专家与专业

技术人员相结合管理企业，结合管理所要解决的关键性问题，一是进行决策，确定科学的决策方案，二是控制决策方案的严格执行。根据这一精神，事实上企业自上而下便形成了功能专家组织的分支系统，如由财务会计专家组成的分支系统便控制着企业的财务，掌握着会计管理工作的全过程。

当然，问题还在于，在上述组织体制形成之后，还须解决财务会计信息系统与功能专家组织系统的工作节拍相一致的问题，只有充分发挥财务会计信息系统在企业管理过程中的反映与控制作用，上述组织才具有生命力。对此，专家们有过这样的结论：信息系统的设计“应符合公司的组织结构和职权委托”^[552]。尤其是应服从对于各责任层次与责任环节“受托责任”的确定，并通过这种信息系统“估量每一单位对整个公司目标的贡献”^[553]。事实表明，如果一个公司的信息系统未能密切结合对公司每一组织环节的“受托责任”的反映，那么，便可以断定这便是一种“信息落后”的现象^[554]。

（三）以工程目标或新产品开发为主体的矩阵式组织结构的改进与普及，是未来取代“金字塔”型组织体制的一种必然选择

二十一世纪将是信息化经济或曰知识化经济飞速发展与变化多端的时代，以长远规划与随机应变为基本特征的企业经济“大决策”，是建立在对一个个工程项目的管理与对一个个新产品连续开发基础之上的，所以，企业组织的构建应充分考虑到组织的灵活性与组织的应变能力，这种应变能力已成为未来企业组织建设中的一个“紧迫概念”。在以往的组织建设实践中，“矩阵组织”已符合了这种要求，在未来，这种组织形式通过改进将进一步符合这种要求。“矩阵组织”对“金字塔”式组织体制的改变力度是根本性的，它在未来的改革与发展中有着美好的前景，因而，“矩阵组织”也必将成为未来的一个相当长时期大多数企业

组织建设改革中的一个必然的选择。从财务会计组织方面讲,在未来“矩阵组织”的改进中还应注意以下几个方面的问题。

1. 应当明确,在未来的改革中,应使财务会计组织在矩阵组织结构中处于项目或产品生产管理的中心地位

从当今对企业组织研究中可见,学术界在提出企业组织必须实现民主化这一重要观点的同时,又相应提出了企业组织自由化的问题。民主化与自由化的思想的出现是建立在对未来企业组织结构的不稳定性特点分析的基础上的,实现民主化的关键被认为是充分确定功能专家在未来企业组织中的地位与作用,在这一问题解决的前提下,企业组织中的权力与层次将逐渐发生分化,最终使企业“组织的形态不再是传统的层级结构。”^[555]这样一来,企业的经理将是通过选举从具有一定管理知识的员工中产生的,产生之后便与功能专家结合在一起形成企业的核心,从而使决策与管理一开始就建立在民主的基础上。

未来企业组织自由化的思想是解决在适度分权的情况下来统一管理行为的问题。未来的企业“是一个多重型态的组织,它有一个固定的管理人员和各种不同的专家居于中间。”^[556]无论在企业总组织机构中,还是在它的多重型的分支机构中,功能专家都处在中间位置之上,各自发挥作用,灵活处理各种经营变化的问题。如财务会计部门的专家在对每一项目上或每一产品生产的管理中,便具有一定的自主权,既服从大局,与大局保持一致,而又可根据环境与情况的变化自主处理某个项目或某个产品生产中的突发性问题。

2. 总控制师在未来矩阵组织中的全面控制功能作用的不断强化

上述可见,在部分企业所采用的“矩阵组织”中,仅有总公司财务部门所派遣的分支机构参与项目经理领导下的管理工作,

并且这种工作也仅限于财务计划的执行与进行会计核算、管理，而尚未充分发挥财务会计的功能专家们在项目管理中的全面控制作用。然而，从未来企业中的专家集权的精神出发，原来企业在总公司一级才设置的总控制师的职能及权力将被引入到矩阵组织中的项目或产品这一组织层级，由总控制师与项目经理组合成管理的核心，进行项目决策、项目核算，以及对该项目的实行进行全面控制。

3. 未来矩阵组织中的财务会计信息系统的建设问题

有关组织与信息系统相互配合的必然性问题在前文中已经论及，这里，就矩阵组织中的某个项目或某一产品来研究这一问题，也同样存在着必要性的问题。因为，要明确矩阵中的各个环节的“受托责任”，分别考核它们各自的业绩，也必须要解决财务会计信息系统的建设与组织的配合关系问题。未来的财务会计信息系统将按照“矩阵式”的组织格局构建它的分支系统，并自上而下实行一体化控制，这个分支系统既保持它的个性，也同时顾及全局。

（四）未来“自由式组织”模式之一——与“方案经理组织”相似的企业“风险小组”^[557]的采用及其发展

管理学者 J·J·帕斯古锡（pascucci）曾经十分风趣地讲：“自由式的组织结构就是如同变形虫一般，随着环境的变迁而改变其形态。”^[558]这种变形组织的一些特征在以前少数企业中已表现出来，从自由、灵活性与对环境适应性方面讲，它将是未来企业组织改制中的一种发展态势。专家们认为：“日益增加的多国家、多部门、多产品的公司正在开始认识到，传统职能组织不能适应风险、技术革新、新的冒险或发展新产品。因此，它们转向于风险小组”^[559]。这种风险小组可以根据市场经济的变化，随时进行财务预测，并随时作出应变决策，最后把投资方向确定下来。

同时,这种风险小组围绕着某种新产品的试产与生产,随即便可组合而成,也很快便能与有关职能部门配合,获取人力、财力、物力。风险小组的组织功能,是以财务为支撑点,实行目标管理。它的会计工作是进行严格的核算,反映成本与盈亏,并对生产过程进行控制。在产品进入市场经过考验之后,再进行分析工作,作出结论,或继续进行生产,或立即转向。

可见,风险小组应变而产生,而又在应变中发挥其功能的作用,它灵活自如,有着立竿见影的组织效果。

(五) 企业教育组织——未来业组织机构中的重要组成部分

新的世纪将对企业里的领导者、管理者及工作者不断产生新的要求。为了在企业里实现优化劳动组合与优化管理组合,对于人才的培养与再教育便成为企业经常性的行动。当今,美国企业已接受过去的教训,它“每年为新一代所花的咨询费为40亿美元。”^[560]现在日本企业把职工培训开支称之为“快出人才的传世之宝”^[561]。它们“一直把对经济管理人员的培训放在首要地位”^[562]。立足于迅速培养包括财务会计专家在内的“专家决策集团”。未来的企业不仅依靠大学输送人才,而且立足于自己建立进行后续教育的培训专门机构,甚至是普遍建立像日本松下电器公司那样的“松下会计学院”,以有的放矢地进行专业化教育。

(六) 组建“全球性的组织机构”——未来跨国公司的全球性战略目标

二十世纪下半叶,部分跨国公司已确立了这一战略目标。由于这些公司以“利润”作为母公司衡量子公司业绩的唯一标准,因此,母公司的财务会计机构已在各子公司建立了人员配备齐全的分支机构,这是财务会计机构国际化的初始阶段。在此基础上,未来跨国公司财务会计组织的国际化目标在于:

1. 在子公司建立由总控制师领导的专家管理组织制度,独

立进行海外财务计划的管理；

2. 以母公司为主体建立健全财务会计信息网络；

3. 各子公司把握国际市场经济变化，可灵活多变地进行再分化与再组合，最终把财务控制、会计管理工作与“风险小组”的组织结合起来，形成星罗棋布的国际财务会计组织网点。

（七）未来的企业应把适应信息化经济发展要求放在首位，为此，须逐步创造条件解决经济信息系统建设的综合化与一体化问题

在以往，“数据处理经理指挥一个计算机部门——该部门有时相当于会计部门的一个延伸机构”，而今“企业人员不再把输出基本财务报告数据的计算机看作是一种外加的机器。”^[563]而已把它看作加强企业资产管理的一种信息工具，并且通过它的基本框架，不仅使企业建立了业务信息系统，而且最终扩大到对整个管理信息系统建设方面。这是在综合化与一体化方面走出的第一步。在第一步中，统计信息被包括在业务信息范围之内，财务会计信息与统计信息配合发挥作用是体现在财务会计信息系统与业务信息系统的结合之中的，这是最初便显示出来的一个明显进步。

然而，随着未来信息经济的发展，企业内外部经济关系的复杂化，宏观经济管理问题将会越来越突出。在此情况下，管理信息系统建设将必然把科技、生产、财务、会计、统计、销售、储备等全部活动包容在一起，形成一个综合的信息控制系统，并且信息经济越发展，这种综合化、一体化的程度将越来越突出。

在本世纪五十年代，会计在企业经济管理中的控制职能及其作用日益突出，这从前文所述企业总控制师的设置中已充分体现出来。在未来，当企业统计工作完全纳入“总控制师”的权责范围之内之后，事实上企业的“总控制师”便转变为“主计长”，

“主计长”也便成为企业综合化管理中的要员。

第五节 企业财务会计组织设置演进的基本规律与对主要问题的评议

企业的组织构建与它之中的财务会计组织设置，其历史演进过程较之政府（官厅）的经济组织要复杂、曲折得多。在初始阶段企业的组织不仅带有极强的家族色彩，而且具有明显的区域性特色。这种情况便决定了它在初始发展阶段便具有一定的保守性及放任性。直到进入市场经济发展阶段，当资本构成与业主权益突破家族界域之后，它的旧有习性才渐自消除，并最终以前新的姿态一直走在政府经济管理组织建设的前面。当然，在企业财务会计组织构建与发展过程中也在一些方面显示出与政府财会组织构建发展相似的规律。

（一）市场经济产生阶段是企业财务会计组织建设发生重大转折的阶段；市场经济发展阶段是企业财务会计组织不断改革的发展阶段，而在市场经济进入信息化、国际化发展阶段之后，不仅企业财务会计组织的地位得到显著提高，而且它的科学化、系统化程度也得到显著提高，并且人们已经认识到财务会计组织的改革已成为企业经济集团化、国际化，以及实现世界经济一体化的一个必备的前提条件。

从前文所述可见，私家经济是在原始社会末期氏族经济瓦解与一夫一妻制家族组织形式稳定下来的基础上产生的，它的早期代表是庄园经济。这种以农业为主体的经济其产权由庄园主或领主控制，这时，手工业与商业只是庄园经济里的附属部分。在封建制庄园取代奴隶制庄园之后，商业与手工业才逐步受到庄园主

的重视。从会计方面考察，奴隶制庄园的授权或受托管家制度，演化为后来封建制庄园的帐房制度，此后，帐房组织制度一直是对家计管理的最基本的组织形式。

到封建制时代，那些独立于庄园经济之外的手工业作坊与处于贩运性经营阶段的商业，开始成为社会经济发展中引人注目的方面，帐房组织形式在这里得到更为充分的发展，其组织演化渐自较庄园帐房进步。到封建社会末期，在帐房组织建设方面，商业与银钱业显示出更大的进步，资本主义经济关系的萌芽开始成为它们对帐房组织改进的重要推动力量。

近代公司组织兴起于中世纪末期，它是在资本主义经济关系萌芽的基础上生长起来的。起初是从商业、银钱业之类的家族经济之上，而后才是从手工业作坊之上演化出来的。在这个时期，无论是采用家族独资的公司形式，还是采取家族合伙的公司，家计与公司会计均处于混而不分的状态，会计组织也依旧未曾摆脱它的封建习性。其后，当市场经济步入形成过程之后，自此，“合理的商业终于在整个经济生活范围内成为占支配地位的一个领域”^[564]。在银钱业（此时已演进为银行业）的推动之下，公司对信贷的需求与银行对商业贷款所要求提出的信用保证便密切的联系在一起，这种情况很快便成为推进家计与公司会计分开的动力。

历经 1640 年英国爆发的资产阶级革命及其以后在十八世纪六十年代开始进行的产业革命，资本主义市场经济已进入到它的发展阶段。在十八至十九世纪，各种类型的公司迅速建立起来，公司渐自成为市场经济发展中的基本经济组织单元。随着公司在社会经济发展中组织地位的确立，资产阶级政府立即从立法的方面认定它的合法地位，并明确提出保障公司产权所有者的合法权益。也正是从这个时候起，公司的财务会计组织建设开始发生重

大转折，并且它的演化开始牵系着整个社会。财务会计组织建设的转折点在于：

其一，财务开始从概念上、工作上独立出来，财务的地位与作用开始受到公司最高领导者的重视，同时，公司财务成为整个经济社会集中关注的目标。

其二，财务与会计之间的关联关系开始明确，它们成为公司组织建设中考虑与解决的中心问题。

其三，财务会计部门被安排在公司组织的上层，它的组织系统的构建与权力、责任密切联系在一起。受托财务与会计责任成为公司组建与发展财务会计组织部门的首要指导思想。

最后，财务会计组织一开始便确定了自己的改革进取目标，而且一些大公司逐步确定它们的财务会计组织部门为改革创新的重点，这是二十世纪三十年代以前它们的财务会计组织之所以能发挥示范性作用的一个十分重要的原因。

当市场经济步入信息化、国际化时代之后，以美国企业为代表的财务会计组织改革又将公司的组织建设推进到科学化、系统化的现代发展阶段。随后，西欧与日本的企业又进一步改进了公司的组织建设，使包括财务会计在内的职能组织达到一个前所未有的完善状态。

以上便是企业的财务会计组织演化的基本过程，这个过程说明了下述几个问题：

1. 市场经济的产生与发展是公司财务会计组织建设发生重要转折的最重要条件，企业的财务会计组织部门只有在市场经济发展过程中才能逐步进入它的科学化、系统化的建设与发展阶段。

2. 市场经济运行机制（如价值决定机制、供求机制、竞争机制等）客观上要求企业必须具有健全的经营机制与财务机制及

会计管理机制，并在客观上要求经营机制、财务机制与会计管理机制协调发展作用，而这种协调作用的发挥客观上便要求组织建设工作相适应。

3. 市场经济越是向更高阶段发展，对企业财务会计组织建设的要求便越来越高，其具体要求在于：（1）组织的科学化程度；（2）组织的系统化程度；（3）职能部门之间的协调与配合程度；（4）财务会计组织在决策中的地位与作用的提高等。

（二）市场经济的建立与发展过程，既是把家族组织管理体制推向企业官僚化组织体制的过程，也是在它进入信息化、国际化发展阶段之后，通过不断改革、调整向组织的民主化趋进的过程。同时，企业的财务会计组织建设也相应经历了这样一个过程，在它进入企业的官僚组织机构之中之后，在漫长的历史时期内也吻合着“帕金森定律”⁽⁵⁶⁵⁾的节拍，在“金字塔”层级中稳固自己的地位与扩大自己的队伍。至现代社会，财务民主与公开成为它进行组织改革的指导思想，它从决策方面去加强自己的工作地位，而又从不断提高管理成效方面着手在本系统去克服官僚主义病症。

在市场经济出现之初，一些家族经营集团内部开始发生的最大变化便是将原来由本家族成员掌理的一些职能部门或工作，通过授权方式交给非家族成员，随后，在此基础上，很快把所有权与经营权分立开来，一方面授权一个经理担负经营责任，去具体组织经营活动，而另一方面从维护业主权益出发，居高临下建立起一种由家族中一些重要成员支配的组织——董事会。经董事会决策认可，经理便可按照经营管理中的重要环节——技术、生产、销售、人事、财务与会计去组阁，造就各个职能部门之间的组织工作关系。这样一来便可以看到“……所有权使金字塔型的官僚制组织成为所有者主体，这时，做为重要事情与主要事情的

决策者和最高决策人选，是首先登到金字塔型组织顶点的人。”

从今往后，企业的组织工作目标在于维护、扩大所有者权益，而这一目标在很大程度上是通过财务会计部门的反映与控制工作去实现的，这是财务会计组织部门发展的立足之点。这样，一旦董事会将企业的经营权授予总经理，总经理便自然而然首先去关注财权，而正好董事会也把注意力集中在财权方面，两方面都将财权看得很重，总经理立足于理财履行经营管理责任，而董事会则通过把握财权维护与扩大自己的产权。这正是财务会计组织部门的地位与作用越来越显得重要的原因。

如前文在第三章第二节中述及，从近代开始，企业在组织形式、组织部门构建、组织系统，以及组织管理方面都采用了国家组织机构的基本模式，官僚主义的统制思想也随之影响到企业的每一组织部门，故自此也将企业的经营管理组织纳入官僚制组织之列。同官厅一样，在官僚制演进过程中便会产生官僚主义，出现官僚主义办事作风，从而在企业经营管理过程中造成种种障碍，使企业与官场犯有同样的病症。因而，在医治官僚主义的病症中，便必须把政府组织机构的改革问题与企业组织机构的改革结合在一起来进行，尤其是应注意解决二者之间一些相关联的问题。当今，部分学者认为现代的官僚制已是充满着现代化气息的官僚制，它们在研究中作出这样的结论：“从组织社会学的观点看，所谓现代化不过是社会‘普遍的、全面的官僚制化’。”^{〔566〕}究其原因，他们认为，官僚制所实行的组织统治在一定程度上适合了国家与企业管理的客观实际，所以，它的长期存在与发展具有一定的“合理性”^{〔567〕}方面。他们还指出，官僚制并非是一个值得我们加以贬低的事务，官僚制不等于官僚主义。

考察企业中的官僚组织体制，及其中的财务会计官僚组织系统形成与发展的原因，以及它存在与发展的“合理性”，可作如

下分析：

1. 树立权威，实现集权与集中管理之必须

自公司产生之日起便面临着十分复杂的社会经济环境与日趋激烈的经济竞争形势，这迫使企业不得不从组织建设着手，去解决、处理内外部的经济关系。在公司经济发展的相当长的历史时期内，企业管理的主导方面在于权力的集中，而解决权力集中问题其关键又在于树立经营决策权威。这个权威不仅要具有一定的专业水平，而且更重要是还必须具有一定的组织与管理能力，没有能力权威便不存在。在确定权威之后便要授权，并相应决定权威在企业上层的统治地位。授权定位方法大体来自官厅对财计官员的委任，所以，习惯上把公司的总经理或经理也称之为官僚首脑。然后，再由权威组阁，形成分工理事关系，并相应建立自己的统治系统——企业里的官僚机构。财务与会计长官是官僚首脑下属机构的重要成员，是掌理财务与会计权力的部门官僚首脑，自然他们在专业上也是权威。组织经营必须要有权威，组织管理亦必须要有权威，没有权威，便没有企业的经营管理成效，便没有企业正常的经济秩序。官僚制在通过授权定职、定位确定权威方面具有其“合理性”，这是我们不能一概否定官僚组织体制的一个重要原因。

2. 实行集中领导下的分工负责制之必须

决策权力的集中与执行中的分工负责是相辅而行的，遵循企业经济活动规律所进行的分工是决策方案执行之保障，而分工又是以科学职能组织为依托，严格讲，没有分工负责的企业组织制度，集中领导就失去了它原来的意义。

从企业组织构建规律方面考察，分工是从总经理直接领导的参谋部门开始的，这些参谋部门系按工作性质与专业职能加以划分，由总经理分别授权给某一副总经理去主管的，按照责任层次

向下延伸形成专职管理系统。分工的特点是自上而下逐级趋于细致，专业分工一直落实到基层的责任环节。如财务副总经理领导财务与会计部门，首先在上层分别设置财务、会计，以及进行内部审计的长官，然后按责任层次向下委派长官，一级为一级负责，最终为总经理负责。这样一来，总责任、某一专业职能系统的责任便通过分工中的组织建设取得一致，使上层的决策行为得以逐级贯通，体现企业对经营与管理任务的集中领导。在各专业职能分支系统之间又从纵向与横向方面建立起分工协作配合关系，在集中领导之下体现各自的分工负责。可以讲，一个企业集中领导的生命力在于科学的组织分工，而科学组织分工的生命力不仅在于分支系统间的密切配合，而更在于集中领导与统一指挥。

3. 以一座金字塔型组织的最基层为起点逐级向上晋升，最初是以人的能力与业绩为标准的，后来又进一步考虑到学历与专业及人才的职业道德，以及工作的自觉性等，这种选拔企业各级官僚的标准，成为官僚制“合理”存在的又一原因。

在所谓“理性科层制度”中，一种占据支配地位的思想是以“能力与绩效”决定一个人是否能在“金字塔”组织中获得晋升的机会。至近代按照这个“主要标准”来选拔财务会计人员及其领导者，一是在上岗前考核其专业能力，二是在工作到一定阶段后考核其工作业绩，二者兼而具备方可作为晋升的对象。至现代，又有了学历、学位方面的要求，而且从发展趋势上讲，随着现代市场经济的发展，在学历、学位方面的要求将越来越高。在最近几十年间，日本的企业还把选拔人才的标准结合起来，形成了全面考核人才的标准，他们认为“人的知识（学历）不如人的智力，人的智力不如人的素质，人的素质不如人的觉悟”，由此把学历、能力、工作水平与觉悟四个方面有机结合起来，使晋升

的人才确实能够胜任更重要的工作。这种体现在人才选拔方面的“合理”规定，也是官僚制之所以能长期存在的一个重要原因。

4. 为行使官僚组织体制的权力，规范企业中各职能部门的行为，一方面由政府提供了法律方面的依据，另一方面是在企业内部形成了各种行为规范，并且接受了社会所公认的某些专业准则。官僚组织制度与相关法制的结合，也是官僚组织体制得以长期存在的一个原因。

上述可见，官僚组织体制在企业里的长期存在既有合理性，也有必然性，它的许多优越的方面使它在企业（也在政府）的组织构建中取得了显著成效，这是问题的一方面，而另外一方面，正如俄国著名文学家果戈理在《钦差大臣》一书与英国著名历史学家诺斯古德·帕金森在《帕金森定律》一书中所作出的生动描述及其从描述中所揭示出来的问题，企业的官僚组织体制同政府里的官僚组织体制一样，又确实容易产生“官僚主义”，而“官僚主义”对于企业经营管理与工作效率都必然会产生一定的负面影响，甚至会造成一定危害，并且从发展趋势上来看这种影响与危害越来越大。尤其是进入现代社会以后，“官僚主义”已严重地制约着企业的经营管理工作，它既阻碍着企业决策的民主化的历史进程，又影响到企业各职能部门之间的工作关系与办事成效；它既影响到企业在市场经济发展中的竞争能力，而又危及整个社会经济的健康发展。具体讲，官僚组织体制在企业组织中所表现出来的官僚主义病症可归纳为如下几方面：

1. 过度强调集权的一面与过度强调个人的作用，便会产生独断专行的独裁统治，通常造成以个人的意志凌驾于集体之上，从而阻碍着集思广益的民主决策，最终导致决策方案产生片面性，甚至在决策方面造成重大失误。从前文中可见，集权与分权，民主与集中，大众与权威是一种对立统一的辩证关系，这些

关系如处理适当，便可以避免官僚主义危害的发生。

2. 过度细密繁杂的组织层次的划分与过度按专业化分工设置官僚岗位，便会在正常的工作秩序与程序上造成人为的障碍。而这种障碍又是多方面的、形形色色的，以及防不胜防的。一则，在官僚之间各自划地为牢，工作中相互掣肘，使办事效率下降，工作无法进展；二则造成权力与责任的分离，各个职能部门的官僚办事怕负责任，工作中相互推诿，或拖拖拉拉，牵延时日，最终造成工作损失；三则，因争权夺利而起，形成官官矛盾，层层矛盾，在工作中造成四分五裂的局面，最终使企业的集体力量遭到瓦解。

3. 在工作进行过程中，实行文牍主义与坚持烦琐哲学，办事中墨守陈规，强求繁文缛节与走过场，通常不仅因小失大造成经济损失，而且败坏了企业信誉，影响了企业的发展前途。

4. 在官僚的上下级之间，由于受晋升图利行为的支配，造成了部分人奉迎拍马与趋炎附势恶劣行为的发生，甚至采取行贿受贿方式腐蚀上下级之间的组织关系，最终使任人唯贤之制蜕变为任人唯亲。

5. 从总体上考察，官僚组织体制的病症会集中带来“官僚失灵”^[568]造成在企业的经济运行过程中已不能合理配置与有效利用经济资源。同时，这种“失灵”还表现为企业内部各层级之间及上上下下的大小官僚之间矛盾重重，工作之中的不协调，以致最终导致企业经营中的低效率。“官僚失灵”是官组织体制的多种病症并发之结果，如决策环节的官僚包揽，对产生决策失误之后及各层级工作出现失误之后的“谅解”或相互推脱责任。如在企业内部官僚层级之间争夺预算与投资，造成利权不平衡的部门间矛盾，以及层级间各官僚合谋损害企业整体利益等等，这些病症最终导致成本上升，费用与损失增大，工作效率低下及经济

效益下降。

上述现象在企业的财务会计组织建设方面的反映十分明显，在经济腐败与经济犯罪问题方面也显得更为突出，因此造成的危害也更大。所以，克服官僚主义弊病，消除官僚主义对财务会计组织的影响，同消除它在政府财计组织中的影响一样，在现代财务会计组织改革中任务也显得十分艰巨。

以下归纳一下二十世纪三十年代以来，通过企业组织机构改革，在克服官僚主义病症方面已经取得的成效：

1. 从正确处理集权与民主、集中与分散之间的关系出发，建立事业部组织体制，这种体制通过实行集中决策指导下的分散管理，调动各个事业部经营的积极性。由于各事业部独立核算，在财务与会计工作方面，既有总公司财务会计部门的集中控制，而又有事业部一级所设财务会计部门的具体进行的反映与控制工作，已基本上朝着财务会计工作的统一组织领导与民主的分权管理相结合的方向发展。就美国的情况而言，“事业部的会计长具有双重责任，不但要对他事业部的经理负责，而且要对总公司的主计长（总控制长）负责。”^[569]相对于集权的职能部制而言，分权的事业部制在一定程度上克服了官僚组织体制中的部分弊病。后来的“超事业部”组织体制则这方面又进一步取得了成效。

从超事业部制的“矩阵管理制”来讲，它通过处理组织的纵向关系与处理组织的横向关系的协调，更为恰当地处理了集权与分权的关系，故它在克服官僚组织体制中的弊病方面又进一步。

2. 以具有现代管理素质的专家集团掌握的决策组织工作取代身兼数职的财阀的独裁统治。二十世纪五十年代初，美国企业便在企业的上层进行专家化的改革工作，自五十年代中期日本企业也在一些大企业的高层进行专家化改造，事实表明这种作法已在一定程度上改变了企业官僚独裁状况，初步实现了企业决策层

工作的科学化。这正如学者加尔布雷思 (Galbraith) 所指出的, 现代公司的权力已以从过去的资本所有者手中, 转移到“技术结构阶层”^[570]手中, 公司的权力越来越由“技术结构阶层”来掌握^[571]。这种包括工程师、经济学家、财务专家、会计专家、行销专家等在内的专家集团将成为改造企业官僚组织体制的重要力量。

3. 以推行企业经营决策工作的民主化, 克服由少数企业官僚支配经营决策所易于产生的片面性。前文所述的日本企业的“U”字型决策组织方式与德国企业所采用的由下而上的决策组织方式, 都在一定程度上体现了决策工作已趋于民主化方向, 并已有效地防止了因决策方案片面而产生的失误。

4. 在大型企业中以最高层的集体领导取代个人的集权领导, 既在集体领导中树立权威, 而又以上层的集体决策弥补权威之不足。美国的一些大企业在上层所设立的“总经理办公室、董事长办公室、公司办公室、董事办公室、总经理委员会、管理委员会等机构”^[572], 便旨在对重大问题的决策方面充分发挥集体的领导作用, 以克服个人的独断专行。

5. 在以上所述企业组织体制变革的几种类型中, 一些重要问题都与企业的财务工作, 以及与财务工作相关联的会计工作密切相关, 一则在经营决策中财务计划的确定是关键性内容; 二则所谓民主化决策事实上集中体现在自上而下产生重要影响的财务问题方面; 三则财务会计方面的专家是专家集团中的主要成员, 有关筹资、投资、成本、盈利、价格等方面的信息及其分析结论均由财务会计方面的专家作出, 并在决策中起关键性作用; 最后, 无论在事业部、超事业部组织体制中还是在矩阵式组织体制中, 财务会计组织都是整个组织或局部组织安排中的重要方面, 财权的集中与分散通常是解决问题的焦点, 而在实现系统控制方

面会计管理工作又通常是其中的关键。

总之，应当指出，官僚组织体制是长期存在、影响最大、最深刻的一种组织体制，今后在相当长的历史时期内大多数企业还无法彻底摆脱它，有一部分企业还依然要采用它。在今后相当长的历史时期内，针对它所进行的改革是十分必要的，而改革却只能是渐进式的，改革之路也将是艰苦而漫长的。要以一种全新的组织体制去取代官僚组织体制，尚须付出十分艰巨的努力。

（三）在市场经济发展中，财务会计组织的地位在企业的整个组织系统中逐步上升，其作用范围日益扩大，财务会计组织系统成为永久发展的重要系统。历史事实表明，财务会计组织是支撑企业经济实体的支柱，它的作用力至上而下，一直到达企业的基层。

在自然经济时代，“帐房”的产生标志着会计组织部门在民间企业中组织地位的确立，它为近代公司财务会计组织的出现奠定了基础。

当资产阶级革命与早期的产业革命为资本主义市场经济的形成与初步发展制造了基本条件之后，早期公司在“帐房”组织基本构架的基础之上，建立了早期的财务会计组织部门；当欧、美、日相继完成了产业革命之后，资本主义市场经济进入到发展阶段，这时，企业一方面在它的上层确立了财务会计组织部门的地位，而另一方面又自上而下构建了财务与会计的组织系统。自此，企业里的经营机制、财务机制及会计管理机制在企业经济运转过程中达到协调一致。在此阶段，财务部门在企业组织中的地位开始突出起来，许多企业已把它放在经营管理的起点位置之上。在进入现代市场经济发展阶段后，适应信息化经济发展的要求，不仅财务会计组织在经营决策中的地位进一步得到巩固，而且它成为企业进行组织体制改革中的重点，并且是改造传统官僚

组织体制的重要方面。综合起来考察，这个阶段企业财务会计组织所发生的主要变化在于：

1. 随着企业的财务与财务管理工作普遍受到政府及全社会的重视，财务与会计工作开始从混合一体状态中分立开来，形成了财务与会计两大相关联的专业概念，进而企业组织中财务长官与会计长官在分工中各自独立，并在相互配合中发挥作用。

2. 会计的组织地位与控制作用进一步提高到突出位置。在此阶段，美国企业里的“总控制长”设置成为会计发展史上具有划时代意义的事件，这是因为，一方面它显示了会计的组织地位与会计控制的工作地位空前地得到提高，另一方面这一职位突出了现代会计的控制作用。此外，总控制长的设置使会计组织的范围及其工作目标明确化、会计的组织工作系统化，为现代会计发挥全面控制作用创造了条件。

3. 在这个历史阶段，对企业财务会计组织的改革成为整个企业组织改革中的最活跃的方面。改革的重点在于，一是中层、基层组织构建的加强，控制范围的扩大；二是解决会计信息系统的建设与会计控制系统建设的一致性问题，以及它们与企业会计组织工作中的一致性问题；最后在会计控制方面，开始考虑从组织机构改革着手把宏观会计纳入控制之列。

4. 从会计组织演进的历史过程中可见，受托会计责任思想是在企业会计组织构建中占据支配地位的一种思想。

奴隶制时代庄园里的管家与封建制时代的“帐房”主管，均是在承诺履行责任的前提下授权的，倘若他们在财产管理中为业主造成了很大损失，他们便必须承担一定的经济责任或法律责任。在经济关系逐渐复杂起来的情况下，分工成为必要，而分工便随之带来分权与分责，这样的演化最终便造就了企业中的责任中心（履行受托责任的总责任人）责任层次（承担中层组织的受

托责任者)及其责任环节(某一职能环节或基层组织与个人),这既是对受托责任的分解,又是对受托责任履行的系统化。当然,如将财务会计组织系统独立起来看也是这样。

在近代公司组织的产生发展阶段,各级次的受托责任日益明确起来,受托责任关系日益趋于细化,并且由于所有权与经营的分离这一重大变化,使受托责任的涵义有着明显的改变,自此,受托者具有对企业财产的支配权,得以独立自主地从事生产经营活动,他们承担对所有者的财产保值、增值及其安全的责任,而所有者不得干预他们的生产经营活动及其管理工作。

在上述关系确定下来的情况下,受托责任在总经理领导的企业组织中继续展开,其中围绕产权与生产经营相联的一些重要问题,公司经理将权力既授予财务会计部门,而财务会计部门又在经理对其他部门的授权中发挥着反映与控制作用,这便使财务会计部门成为解决受托责任关系问题的中心,成为认定各种受托责任中总经理所特别关注的方面。

值得注意的是,随着市场经济的发展,会计所承担的受托责任渐自超出了经理的管辖范围乃至企业的范围,政府开始从法制上明确规定会计必须为政府负责,为社会负责,在产权方面为所有者负责,在企业的生产经营与管理过程中又须为经营者负责。受托责任的全面演化,促使会计这个伟大职业的进一步发展,而受托责任关系在市场经济发展中的进一步演化,将会进一步促使会计组织地位的提高与它的组织建设达到更完善的地步。

(四)财务会计组织演进的历史表明:在奴隶制与封建制时代,会计一直处于核算工具的地位,它的核算职能是主要的,一般而言它屈从于服务,其工作处于被动状态。至近代,会计工作已与公司经营管理工作密切联系在一起,它的工作成效对于企业已具有重要作用,人们进一步重视它的核算职能,认为这种核算

职能是直接为管理服务的，故在此阶段会计部门已由核算工具转变为企业管理的工具。

在市场经济发展到一定阶段的时候，会计发展史上的簿记阶段正从各个方面向会计发展阶段转变，在这个转变过程中，会计的管理职能作用越来越突出，在企业中开始强调管算结合。同时，随着财务成为经营管理中的独立方面，会计与财务的分工与配合作用，不仅日益成为企业内部组织系统运作中的关键，而且成为树立企业良好的外部信誉，协调企业内外部关系，在市场竞争中取胜的重要方面。因此，会计组织部门及其工作逐渐从工具的地位中转变过来，成为企业经营管理中的一个重要组成部分。也正因如此，财务会计组织逐步在决策组织层中取得一定地位，在参与决策与财务计划指标确定决策中发挥着重要作用。

在现代市场经济发展阶段，财务会计组织部门的控制职能将成为主导方面，这种变化也决定着它在未来的发展趋势。

（五）在信息化市场经济发展时代，财务会计组织建设必须考虑与计算机信息系统、计算机控制系统的建立、完善相统一的问题。

从古到今，在会计组织由低级阶段发展至中级乃至高级阶段，由粗放的、原始的非组织系统状态发展到科学的组织系统状态这一历史演进过程中，事实上各个阶段都在不同程度上考虑到如何掌握、利用会计信息问题，至近代财务会计信息系统的建设已成为企业组织工作与管理活动的支柱，到现代会计发展阶段又把财务会计信息系统与控制系统的关联构建结合起来，借以实现企业财务会计组织工作现代化。可以讲，当今如果没有通过计算机建立起财务会计的信息系统与控制系统，那些集团化公司与跨国公司，以及那些区域化经济集团便无法生存与发展下去。在总控制长的组织系统出现之后，计算机数据处理系统与程序便逐

步进入他的组织工作运行之列，随后，在参与决策工作的过程中，计算机财务会计控制系统也逐步建立起来，从而初步实现了财务会计控制工作的人机结合。

当代的一些巨型跨国公司在组织系统与信息系统、控制系统的建设方面有着更高的要求，它们通过计算机已完成综合经济信息系统与控制系统的建设工作，并在母公司与子公司之间完成信息网络的建设，初步实现了生产经营与财务会计组织工作的系统化控制。如日本的三井物产公司之所以能遥控遍布 87 个国家和地区的 149 个海外分支公司及机构，使这个庞大的经济实体处于正常有序的运行状态，其根本性原因便在于它通过卫星建立了环球性的电子计算机网络控制系统，并通过这个系统神速地传递着公司上层下达的决策指令及变化多端的财务会计信息，从而最终实现了母公司对各子公司的科学管理。当今，在一个巨型跨国公司广阔而遥远的统治疆域里，对于每一重要经济事项的决策的正确性与及时性，完全取决于经济信息传递的准确性与及时性，只有在组织的管理功能与经济信息系统的传输功能，以及通过经济信息控制系统对每一目标的控制功能相一致的时候，整个公司的生产经营运作、财务控制与会计控制方能处于有效状态。日本三井物产公司的网络系统其“通信线络总长四十四万公里，可环绕地球十一圈。……从巴西的里约热内卢，到南非的约翰内斯堡，通过纽约、东京和伦敦三个中心的辗转传递，一个信息行程千万公里，只需要五分钟时间。这个庞大的通讯信息网络，昼夜二十四小时运转，每天通讯量在五万件以上。”^[573]这种信息反映与控制网络的应用不仅是当今适应信息经济发展要求的一个典型，而且它也预示着未来企业经济信息系统全面现代化与全面普及的发展方向。

（六）财务、会计、内部审计三者的组织关系的建立，它们

步进入他的组织工作运行之列，随后，在参与决策工作的过程中，计算机财务会计控制系统也逐步建立起来，从而初步实现了财务会计控制工作的人机结合。

当代的一些巨型跨国公司在组织系统与信息系统、控制系统的建设方面有着更高的要求，它们通过计算机已完成综合经济信息系统与控制系统的建设工作，并在母公司与子公司之间完成信息网络的建设，初步实现了生产经营与财务会计组织工作的系统化控制。如日本的三井物产公司之所以能遥控遍布 87 个国家和地区的 149 个海外分支公司及机构，使这个庞大的经济实体处于正常有序的运行状态，其根本性原因便在于它通过卫星建立了全球性的电子计算机网络控制系统，并通过这个系统神速地传递着公司上层下达的决策指令及变化多端的财务会计信息，从而最终实现了母公司对各子公司的科学管理。当今，在一个巨型跨国公司广阔而遥远的统治疆域里，对于每一重要经济事项的决策的正确性与及时性，完全取决于经济信息传递的准确性与及时性，只有在组织的管理功能与经济信息系统的传输功能，以及通过经济信息控制系统对每一目标的控制功能相一致的时候，整个公司的生产经营运作、财务控制与会计控制方能处于有效状态。日本三井物产公司的网络系统其“通信线络总长四十四万公里，可环绕地球十一圈。……从巴西的里约热内卢，到南非的约翰内斯堡，通过纽约、东京和伦敦三个中心的辗转传递，一个信息行程千万公里，只需要五分钟时间。这个庞大的通讯信息网络，昼夜二十四小时运转，每天通讯量在五万件以上。”^[573]这种信息反映与控制网络的应用不仅是当今适应信息经济发展要求的一个典型，而且它也预示着未来企业经济信息系统全面现代化与全面普及的发展方向。

（六）财务、会计、内部审计三者的组织关系的建立，它们

之间的关系的协调处理，以及这三个方面在企业内部控制中各自作用的发挥，是企业组织建设中必须处理、解决好的一个十分重要的问题。

在自然经济发展的整个历史时期内，个别的、分散的财务现象一直处于隐形状态，故即使在前资本主义金融机构中，财务问题尚不可能引起人们的足够认识。财务现象被人们认识，财务作为一种与会计相关联的工作出现，并受到世人的重视，起始于资本主义市场经济形成阶段。随着市场经济的发展，公司的财务问题越来越突出，处理好财务方面的问题越来越成为企业经营管理工作的关键，财务工作便逐步从企业经济中独立出来。起初它与会计工作并列，其后便被置于更加突出的地位；在起始阶段与会计部门组合成为一个组织，其后便逐步将财务与会计组织并列，并授权由财务副总经理统管。在管理学家的研究中，不仅确立了财务在企业经营管理中的重要地位，而且形成了一门崭新的理论——财务学。有鉴于财务与会计工作关系至为密切，人们通常习惯于将其连带称为财务会计部门，又有鉴于财务在企业经营中具有先导性作用，人们通常又以财务部门作为一种统称，把会计部门包括其中。

进入现代市场经济发展阶段后，财务在企业中的地位与在全社会中的地位越来越突出，尤其是在经济全球化的过程中，财务关系也随之国际化，宏观财务控制问题也成为企业、国家，以及在国际范围内必须解决好的问题。在这种情况下，企业财务组织的专门化更加成为必要，它与会计组织部门的关系处理也将越来越重要，当今之世，强化财务的组织管理，强化财务与会计组织部门协作一致关系，对于企业的发展更为至关重要。

企业内部审计的发展也经历了一个历史渐进过程。在十九世纪末，企业内部审计部门的职能作用已经脱离帐目的检查与稽核

范围，朝着按企业内部控制制度所明确的程序对企业的经营管理过程及其结果进行独立的观察、分析，并根据分析结论作出建议，以使企业根据建议进行改进，最终推动企业经营管理工作与提高企业的经济成效。1875年，德国的克虏伯公司曾针对内部审计问题作出过这样的规定：“审计人员应确定是否正确地遵循了法律、合同、政策程序；企业的所有业务是否符合所确定的政策，并取得成功。就此而论，审计人员应提出建议，以改进现存设备和程序，并以改进管理建议的方式，对合同加以批评。”^[574]这是由传统的内部审计开始向“积极的内部审计”^[575]转化的一个典型的历史例证。几十年以后，在国际内部审计师协会所发布的关于内部审计师责任的声明中作出了这样的表述：“内部审计是一个组织内部为检查和评价其活动及为本组织服务而建立的一种独立的评价功能。内部审计的目标是协助本组织的成员有效地履行其职责。为此目的，内部审计为他们提供有关被查活动的分析、评价、建议、咨询意见和信息。”^[576]所以，在进入现代内部审计发展阶级后，内部审计不仅是一般意义上作为企业管理的一部分，而且还从特殊的方面讲它是企业内部控制体系的一部分。正因如此，在现代企业组织发展阶段，内部审计组织已与财务组织、会计组织鼎三而立，成为进行内部审计控制的重要方面。内部审计长（Internal Audit）与财务长、总控制长的工作相配合，完善并强化了企业的内部控制，使企业经济处在科学、系统、健康的发展状态之中，在市场竞争中得以立于不败之地。

从发展趋势上看，内部审计组织正在扩大它的工作参与范围。1985年英国和1983年美国的调查结果表明，内部审计人员已参加了一些非审计性的工作：“开发财务系统（分别为22%和8%），设置财务系统（分别为14%和2%），开发经营系统（分别为13%和10%），设置经营系统（分别为7%和3%）研究财

务系统的控制特点（分别为 38% 和 25%）……”^[577]。在未来的企业组织中，内部审计人员对财务、会计，以及经营工作的某些方面的直接参与将继续扩大，而三者在企业经济控制工作中的协同关系也将更加趋于密切。

从内部审计组织及其自身工作的发展来看，在进入现代市场经济发展阶段后，在研究与实践中又产生了两个值得进一步研究的问题。

1. 内部审计组织的完全独立问题。英国的拉里·利顿伯格（Larry Rittenberg）博士曾经设计了一个内部审计独立的模型，并从组织与个人的角度确定了内部审计独立性的内容^[578]。利顿伯格博士强调指出，公司的上层决策者应对内部审计进行支持，如董事长应对其直接授权等，根据英国学者的研究与判断，“内部审计在将来有可能参与法定审计”^[579]。

2. 内部审计组织工作扩展的新领域。从最近一些年学者们围绕内部审计组织职能研究所产生的成果来看，下述观点值得加以重视：

（1）“不能将内部审计局限于仅对会计和财务范围内的管理过程的检查”^[580]。对此，学者们针对绩效审计问题指出：“进行绩效审计的审计师除了应保证帐目正确地反映事实外，也要评价政策、程序、审批权的使用、管理工作质量、方法的有效性、特殊问题和经营活动的其他方面。”^[581]

（2）内部审计在防止损失和保护资产方面具有“安全职能”。学者霍里根（Horrigan）就此指出：亨利·法约尔在《一般管理和工业管理》一书中所提出企业经营中的六大活动，其中在安全活动中所讲的“安全职能”也是内部审计经常所强调的内容^[582]，内部审计的“安全职能”是今后不可忽视的重要方面。

（3）“内部审计是对流入一个系统的监测功能的信息的质量

和完整性进行评价的过程。这一过程是通过下列方式实施的：即检查每个信息本身是否前后一致和检查各信息之间是否相互一致及不规律地测试信息流。”^[583]这一点在未来信息市场经济发展中将具有越来越重要的作用。

(4) “内部审计要对内部控制的效益作出评价。”^[584]这种作用在未来信息市场经济发展中将具有更加重要的意义。

(5) “内部审计对制定计划和控制予以同样的关注，因为制定计划既是控制过程的一部分，又是有效控制的先决条件。当然一个积极进取的内部审计师会关心检查正在拟定中的计划。这些为事前审计。”^[585]在未来，内部审计组织及其人员把工作提前到决策环节，参与决策方案的制定，是积极的内部审计发展的方向之一。

(6) “管理审计是由内部审计师来实施的，对管理部门的所有层次的活动进行的一种面向未来的、独立的和系统的评价，其目的是通过改进管理功能的履行，促进计划目的、社会效益和员工发展的实现，提高本组织的盈利能力及实现其他目标。”^[586]专家们还指出，管理审计所持证据不仅来自财务会计部门，而且一些更重要的证据来自企业的经营方针与管理决策，正是这两个方面的结合，使下列管理审计所要重点解决的问题得以明确：

①企业的管理控制系统是否存在与是否合规及适当？

②企业所经历的决策过程是否存在、是否合规，以及它是否与企业所追求实现的目标相关？

③企业为了达到预期的管理目标，管理人员所采取的决策措施是否正确与有效？

④企业各职能部门的管理质量如何？

在未来的市场经济发展中，企业的内部控制体系将朝着一体化的方向发展，其中财务控制、会计控制与内部审计控制将围绕

决策目标的实现必须密切配合发挥作用。因而，在未来企业组织的调整与改革中，既应注意三方面的不同控制作用与维护它们之间的牵制关系，又应注意在各主要控制环节的相互配合。

(七) 关于财务会计部门在历史演进过程之中，以及在未来与统计部门之关系

如前述及，在政府（官厅）财计组织演进的历史过程中，会计部门与统计部门之关系，在经历了分久必合，合久必分的漫长的历史时期之后，在现代社会，它们最终造就了与现代市场经济或信息化市场经济相适应的“会统一体化控制部门”，而当今这种新的会统组织关系格局已对企业产生了一定影响，使企业经营管理组织的改革也开始考虑到会统组织与工作关系的重新调整问题。促使企业在这方面进行改革的基本原因在于：

1. 在经济发达国家已经建立，并已正常投入运作的“国民经济核算体系”要求企业在会统结合方面与其相适应，这既是政府的统一要求，也是企业的自觉行动。

2. 当今“经济科学已日益朝着数学的精确性，以及对经济内容的定量分析方向发展”^{〔587〕}，这种发展要求不仅既涉及到财务、会计，也涉及到统计，而且更涉及到财务、会计与统计在对企业经济的计量、分析与控制的深层结合方面。事实上一个企业对经济信息应用，并不局限于财务信息与会计信息，它的一个重要的信息本源还在于统计信息方面，并且更在于从具体统计方法应用着手对财务、会计、业务，以及其它经济信息的综合方面。信息化经济越复杂，便越需要会统在工作中结合，便更需要开辟会统结合的新领域。

3. 在企业经济信息系统建设过程中，由于信息技术的发展，使会统在更大的范围内的结合成为可能，信息技术发展的先进性不断排除了会统在计量、分析与控制结合方面的种种障碍，为企

业财务、会计、统计工作一体化建设创造了优越的条件。这一点使企业进行会统组织关系调整成为可能。

在未来,围绕“会统一体化控制部门”的建立与健全问题。必须着重解决:(1)财务会计、统计、内部审计一体化的信息系统的建立、健全问题;(2)财务会计、统计、内部审计一体化控制系统建立、健全问题;(3)财务会计、统计、内部审计相结合的管理人才培养教育问题;(4)在保护企业经营与管理机密的前提下,实现国家统一组织管理的、一体化的经济信息网络的建设问题,使国民经济宏观决策与微观管理统一起来。

(八)历史事实表明,落后的经济状况或落后于时代发展要求的经济体制,其财务会计组织也必然会处于落后状态,进而其财务会计工作水平亦必然处于落后状态。正因如此,一个国家的政府所采用的经济体制与所实行的宏观及微观经济政策,不仅直接影响到政府的财务会计组织的设置状况,而且也直接影响到企业的财务会计组织的设置。也正因如此,一个国家的政府,如在这方面产生失误,其结果便会带来连锁反映,其严重的损失将是全面性的。

(九)关于中国社会主义市场经济建设过程中的国有企业的财务会计组织体制改革问题。

当今在中国完成由计划经济体制向社会主义市场经济体制这一根本性转变的过程中,国有企业的组织体制的改革是实现转变中的一个关键,而财务会计组织部门的改革又是国有企业组织体制改革中的重要方面。从根本上讲,“政企分开是深化企业改革的关键”^{〔588〕},而政企分开的重要标志则在于企业取得经营自主权与财务自主权,只有达到这种自主的要求,企业方能自负盈亏、自我发展及自我进行约束。

在实现政企分开以后,企业自身的改革便成为矛盾的主导方

面。一则在取得经营自主权之后，企业须从转换经营机制着手相应进行组织制度的改革，为自我发展与自我约束创造最基本的条件；二则在取得财务自主权之后，企业须从转换财务机制出发，改革财务会计组织，并建立相应的财务会计制度，以在企业内部实现严格的财务控制与会计控制；三则应按照现代企业管理要求，在经营管理组织改革的基础上，建立健全内部控制制度，实现财务、会计、统计、内部审计相结合的一体化管理；四则通过改革使企业从官僚制管理方式中摆脱出来，逐步实现知识化、专业化及专家管理，以为实现新知识资本效益创造条件。当今，在知识经济发展的时代，“公司跨越了国家和行业的界限。金融资本和其他传统的‘生产要素’已成了商品，而‘智力资本’是未来创造效益的实际动力。”^[589]所以，中国的企业，尤其是国有企业应充分注意这一发展动向，应努力实现管理组织的知识化、智能化，尤其是与注重提高财务会计组织的知识化、智能化；五则应注意实现企业经营管理组织的网络化，使信息共享与知识交流同时发挥作用，其中尤其在企业的财计组织之间网络化将能发挥更大的作用；最后，改革企业的决策组织制度，改变官僚决策的组织格局，实现长官与专家决策相结合。

就国有企业的财务会计组织改革应考虑几个具体问题而言，在现时情况下，以下几方面当作为重点：

1. 逐步破除具有浓厚官僚的官僚主义色彩的科室组织体制，结合中国国情有选择地借鉴世界上经济发达国家的企业财务会计组织改革的经验与作法，如采用事业部组织形式，或矩阵式组织形式。

2. 改革原有的“一长三师”（厂长或总经理与总工程师，总会计师、总经济师）组织制度。根据以往存在的问题，改革或改进的重点可放在以下几个方面：

(1) 按照专家的标准遴选厂长, 实行统聘与民主选举相结合, 限定任期, 业绩考评, 严格进行离任审计;

(2) 明确划分总会计师与总经济师的责任界限, 对总会计师统领之下的财务与会计主要负责人实行严格的遴选与考评制度, 以保证财务会计信息质量;

(3) 总会计师所领导的部门可分设财务部门、会计部门与内部审计部门, 实行统一领导, 分工司事, 协同运作, 形成内部控制构成中的主要方面。

3. 对国有企业会计部门的主要负责人(一般为一员)实行统管统聘。可先进行试点, 由财政主管机关组织考评, 遴选优秀高级会计师、会计师向企业推荐, 企业在接纳时可再进行考核, 最终由企业决策部门任命, 由总会计师直接管理。统聘会计专职人员遵照法制为企业的会计管理工作服务, 既为企业负管理之责, 又承担政府的法律责任。

总言之, 国有企业的组织当迅速创造条件实现专家化、知识化与管理现代化, 可以讲这是当前根除官僚组织体制弊病最好的办法。同时, 机构要精简, 人才配比结构要合理, 集权与分权的处理要适当, 层级统治关系要以责任关系来取代, 只有这样才能逐步克服企业中的“官场病”。

注释

[1] 按照历史变化中的名称, 凡对古代社会称之为官厅会计部门或官厅财计部门, 凡对近代及现代社会则称之为政府会计部门。

[2] 对于古代部分系以民间会计组织相称, 而对近代、现代部分则统一以公司会计组织部门相称。

[3] [15] [16] B·H·狄雅可夫等著:《古代世界史》第一篇。

[4] 《马克思恩格斯全集》第19卷。

[5] [6] 马克思:《资本论》第2卷。

[7] [8] [9] [27] [32] [33] [58] [59] 阿甫基耶夫著:《古代东方史》第六

章。

- [10] [11] [17] 柴尔德著：《远古文化史》第七章。
- [13] R·塔帕尔著：《印度古代文明》第二部分。
- [12] [14] 参见林志纯主编：《世界通史资料选辑》上古部分。
- [18] [19] B·C·塞尔格叶夫著：《古希腊史》第二部分。
- [20] [35] [97] [102] [103] [104] [114] 朱绍侯主编：《中国古代史》上册。
- [21] 《世本·作篇》。
- [22] 斯·普·托尔斯托夫：《马克思与摩尔根——论马克思论〈古代社会〉一书摘要》。
- [23] 《马克思恩格斯选集》第1卷。
- [24] 恩格斯：《家庭、私有制和国家的起源》。
- [25] 卡里斯托夫等主编：《古代罗马》第一部分。
- [26] B·H·狄雅可夫等著：《古代世界史》古罗马部分。
- [28] [45] [46] [47] 阿甫基耶夫著：《古代东方史》第二章。
- [29] A·费·克里著：《埃及古代史》第一章。
- [30] 阿甫基耶夫著：《古代东方史》第十七章。
- [31] 阿甫基耶夫著：《古代东方史》第十九章。
- [34] 参见《左传·昭公十七年》。
- [36] 参见《礼记·曲礼》。
- [37] [38] 转引吴才麟著：《史前经济与财政起源》第十章。
- [39] 《马克思恩格斯全集》第24卷。
- [40] [41] [79] [80] [81] [82] 桥底利耶：《政事论》。
- [42] 参见《梅滕自传·梅滕的履历》。
- [43] 列宁：《论国家》。
- [44] 参见拙著：《中国会计史稿》上册第二章。
- [48] [49] [50] [51] 巴黎罗浮宫博物馆藏泥土铭文：《乌鲁卡基那改革》。
- [52] [53] [54] [55] [56] 阿甫基耶夫著：《古代东方史》第三章。
- [57] 阿甫基耶夫著：《古代东方史》第四章。
- [60] [68] [70] [72] 汉尼希等编著：《人类早期文明的“木乃伊”——古埃及文化求实》第一章。
- [61] [62] [63] 阿甫基耶夫著：《古代东方史》第七章。
- [64] [65] [93] 参见文硕著：《西方会计史》上册。
- [66] 在中文中将埃及的记录官译为“书吏”。
- [67] 波塞尔著：《埃及文明词典》(Dictionary of Egyptian Civilization)。
- [69] 荷兰莱登博物馆藏第344号纸草：《伊浦味陈词》。
- [71] 《新王国时代租用女奴文献和地契》，《古代世界史资料选读》第一卷。
- [73] [74] 参见古印度法典史料：《阿帕斯檀跋与乔达摩法律汇编》。
- [75] [76] [77] [78] [83] [84] [85] R·塔帕尔著：《印度古代文明》第四部

分。

[86] [87] B·C·塞尔格叶夫著：《古希腊史》第三部分。

[88] [89] B·H·狄雅可夫等著：《古代世界史》第二十六章。

[90] B·C·塞尔格叶夫著：《古希腊史》第五部分。

[91] [92] B·H·狄雅可夫等著：《古代世界史》第四十四章。

[94] [95] 片冈义雄译：《沃尔美会计史》第五章。

[96] 查特非尔德著：《会计思想史》第一章。

[98] [99] [100] 《孟子·滕文公上》。

[101] [107] [113] 参见中国财政史编写组：《中国财政史》第一章。

[105] [106] 束世澄：《夏代和商代的奴隶制》。

[108] [109] 萧艾著：《甲骨文史话》。

[110] 参见郭沫若：《奴隶制时代》。

[111] 这个阶段所涉及到的史实以西周为起点及重点，但也涉及到春秋战国时代财计官员设置实际及其一些基本设想。

[112] 《左传·桓公二年》。

[115] 胡寄窗著：《中国经济思想史》上册第二章。

[116] 《周礼·天官·司会》。

[117] [133] 安作璋主编：《简明中国历代官制词典·太仓令》。

[118] 《睡虎地秦墓竹简·金布律》原文及注释部分。

[119] [120] 《睡虎地秦墓竹简·效律》。

[121] 《周礼·天官》。

[122] 《史记·平准书》。

[123] 《汉书·毋将隆传》。

[124] 《居延汉简甲编》第1405及1406简。

[125] 《汉书·朱买臣传》。

[126] [127] 《汉书·黄霸传》。

[128] 《三国志·武帝纪》。

[129] [130] 参见陈满光：《论三省六部制形成于两晋南北朝时期》，《河北学刊》1996年第6期。

[131] [132] 《宋书·百官》。

[134] [135] 《册府元龟·邦计部》。

[136] 《文献通考·国用考》。

[137] 《贞观政要》卷八《辨兴亡》。

[138] 毛泽东：《中国革命与中国共产党》。

[139] [140] [141] 《旧唐书·职官志》。

[142] [144] [145] [149] [150] [151] 《宋史·职官志》。

[143] [146] [148] 《宋史·食货志》。

[147] 《宋史纪事本末》卷二十七。

- [152] 《文献通考》卷六十。
- [153] 苏辙：《栞城集》卷三十五。
- [154] [155] 《元史纪事本末》第八十六页。
- [156] 《续文献通考》卷五十四。
- [157] 《明史·职官志》。
- [158] 《清史稿·职官志》。
- [159] 黄本骥编：《历代职官表》，夏觐图撰《历代官制概述》部分。
- [160] [170] 朱寰主编：《世界中古史》第一章。
- [161] [165] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第二十六章。
- [162] [289] [301] [302] [303] [304] [305] 卡洛·M·奇波拉主编：《欧洲经济史》第一卷。
- [163] 马克思：《十八世纪外贸史内幕》第五章。
- [164] 孙义学主编：《世界中世纪史》第一章。
- [166] 参见《庄园诏令》第六十二条。
- [167] [171] [172] W·L·格林：《中世纪的会计》。
- [168] 杨柏华等著：《资本主义国家政治制度》第五章。
- [169] 刘崇武：《英国财政部简介》。
- [173] 杨柏华等著：《资本主义国家政治制度》第四章。
- [174] 胡善恒：《财务行政论》第四编，第一章。
- [175] 蒋明琪：《政府审计原理》。
- [176] 姜维壮主编：《国际财政制度比较》第十七章。
- [177] [178] [179] 欧洲会计协会第5次年会论文：《西班牙国王腓力二世时期第一任财务总监其人其事》。
- [180] [181] 转引文硕著：《世界审计史》第三章。
- [182] 查特菲尔德：《会计思想史》第二章。
- [183] [184] [185] [186] [187] 索科洛夫著：《会计发展史》第四章。
- [188] 根据《印度考古调查报告》（1904—1905年）所载：《乌塔拉米鲁尔碑铭文》有关内容考证结论。
- [189] [190] [191] R·塔帕尔著：《印度古代文明》第十三部分。
- [192] 参见《日本书纪·推古天皇三十一年》。
- [193] 井上清著：《日本历史》中册。
- [194] 杨时展：《国家审计的本质》，《杨时展论文集》。
- [195] 张建伟：《大清王朝的最后变革》，《新华文摘》1994年11期。
- [196] 傅筑夫：《中国经济史论丛》上册。
- [197] 马克思、恩格斯：《共产党宣言》。
- [198] 毛泽东：《新民主主义论》。
- [199] 参见王培骊著：《中国事前审计制度》第一章。
- [200] [201] 罗威尔：《英国政府·中央政府之部》第三章。

- [202] 胡善恒:《财务行政论》第五编,第三章。
- [203] the National Audit Act of 1983。
- [204] 胡善恒:《财务行政论》第二编,第一章。
- [205] 姜维壮主编:《国际财政制度比较》第十二章。
- [206] 参见徐瑞娥:《法国财政部简介》。
- [207] [208] 国内一些书刊将此译为会计法院及会计检查院。
- [209] [210] [211] [212] 根据法国审计法院第一院长安德烈·尚德纳戈尔报告整理:《法国审计法院》,《中国审计》1986年第7期。
- [213] [214] 查尔斯·A·比尔德著:《美国政府与政治》上册,第11章。
- [215] 黄安年著:《美国的崛起》第九章。
- [216] 参见《1971—1972年美国政府机构手册》。
- [217] [587] 参见拙作《二十一世纪的战争与和平——会计控制、会计教育纵横论》一文。
- [218] Richard E. Brown: The Gao—Untapped Source of Congressional Power, The University of Tennessee Press, 1970。
- [219] 参见财政部1982年6月编:《八个国家审计机关概况》。
- [220] 参见汪学谦等编:《日本大藏省机构设置及其职权的简介》。
- [221] 参见李飞译:《日本大藏省机构设置及其职能》。
- [222] 姜维壮主编:《国际财政制度比较》第一章。
- [223] 邵源:《苏联财政部简介》。
- [224] [225] [226] [227] [228] [229] [230] [231] [232] 奥尔加:《简述东欧国家的会计沿革》。
- [233] [234] 莫启欧、胡宝昌译:《南斯拉夫社会簿记局条例》附录《社会簿记局情况简介》。
- [235] 姜维壮主编:《国际财政制度比较》第十二章。
- [236] [317] 参见拙著:《中国会计史稿》下册第八章。
- [237] 参见拙著:《现代会计发展现状及趋势》。
- [238] [242] [243] [244] [245] [418] [420] [421] [520] [522] [566]
- [567] 博森等著、吴春波编译《官僚制统治》第一章。
- [239] [240] [241] 马克斯·韦伯:《论官僚制度》。
- [246] 傅筑夫:《中国经济史论丛》下,附录一。
- [247] 前苏联科学院主编:《世界通史》第一卷。
- [248] [292] [293] 索科洛夫:《会计发展史》第一章。
- [249] [252] [253] [254] [255] [259] [260] [278] [279] [284] [318]
- [319] 查特菲尔德:《会计思想史》第一章。
- [250] 汤普逊著:《中世纪经济社会史》第二十七章。
- [251] 汤普逊著:《中世纪经济社会史》第八章。
- [256] 参见《两周金文辞大系图录考释》(七),《召卣》。

- [257] [258] 参见拙著：《中国会计史稿》下册第九章。
- [261] [262] [263] [264] 汉尼希等著：《人类早期文明的“木乃伊”——古埃及文化求实》第二章。
- [265] [266] [267] [268] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第五章。
- [269] [270] [271] [272] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第二十四章。
- [273] [274] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第二章。
- [275] 片冈义雄等译：《沃尔夫会计史》第一编，第六章。
- [276] [294] 张绥：《中世纪“上帝”的文化——中世纪基督教会史》第六章。
- [277] 参见池田温著：《中国古代籍帐研究》。
- [280] 转引文硕：《西方会计史》上，第二章。
- [281] [282] [283] B·C·塞尔格叶夫著：《古希腊史》第四部分。
- [285] 《国语·晋语四》。
- [286] 《周易·旅六二》。
- [287] 《诗·大雅·瞻卬》。
- [288] 《周礼·地官·司市》。
- [290] [291] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第九章。
- [295] [296] [297] [298] [299] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第二十三章。
- [300] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第二十九章。
- [306] 汤普逊著：《中世纪经济社会史》第十六章。
- [307] [373] 参见黄速建：《公司论》第一章。
- [308] [320] [335] 马克思：《资本论》第1卷。
- [309] 国际帕乔利协会：《文艺复兴时期的不朽英雄卢卡·帕乔利》。
- [310] 《晋书·王戎传》。
- [311] 刘义庆：《世说新语》。
- [312] 《太平广记》卷二百六十九，《韦公干》。
- [313] 参见拙著：《会计发展史纲》第二讲。
- [314] [315] 钱梅溪：《履园丛话》卷二十四。
- [316] 富申：《博山县志》。
- [321] [322] 马克斯·韦伯著：《世界经济通史》第十二章。
- [323] [324] 马克斯·韦伯著：《世界经济通史》第十六章。
- [325] 卢嘉鑫等编著：《股份公司的组建与管理》第一章。
- [326] 马克斯·韦伯著《世界经济通史》第十八章。
- [327] [329] [330] [331] [332] [333] [334] [336] [337] [339] [340]
- [341] 马克斯·韦伯著：《世界经济通史》第十七章。
- [328] 马克斯·韦伯著：《中世纪商业公司史》。
- [338] 克劳德·小乔治：《管理思想史》第二章。
- [342] [343] [344] 马克斯·韦伯著：《世界经济通史》第二十三章。

- [345] 《马克思恩格斯全集》第23卷。
- [346] 博森等著、吴春波编译《官僚制统治》第五章。
- [347] 马克斯·韦伯著：《世界经济通史》第二十二章。
- [348] [356] [365] [366] [367] [368] [370] [374] [375] [376] [417] 克劳德·小乔治：《管理思想史》第三章。
- [349] [350] [351] [396] [419] [521] [533] [534] [535] [547] [548] [549] [551] [555] [556] 罗斯·韦伯著：《组织理论与管理》第二十章。
- [352] [353] [354] [355] [395] [416] 参见王先民主编：《经济管理思想史简编》第二编，第五章。
- [357] 乔治·昂温：《16和17世纪的工业组织》第一章。
- [358] 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》下卷。
- [359] 李崇淮主编：《股票基础知识》。
- [360] 保尔·芒图：《十八世纪产业革命》导言。
- [361] 马克思：《资本论》第3卷。
- [362] 马克斯·韦伯著：《世界经济通史》第二十五章。
- [363] 保尔·芒图：《十八世纪产业革命》第三篇。
- [364] 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》上卷。
- [369] 弗雷德里克·迪茨：《英国经济史》。
- [371] 田杉竞等著：《比较管理学》第十一章。
- [372] 克拉潘著：《现代英国经济史》下卷。
- [377] 《大企业走上管理的轨道》，《商业周刊》1966年4月30日。
- [378] [379] [380] 三岛康雄编：《日本财阀经营史》三菱财阀篇。
- [381] 田山秀树：《住友财阀成立史的研究》第二章。
- [382] 三井法人财团所编：《三井文库·三井事业史》篇，第一章。
- [383] 《列宁文选》第2卷。
- [384] 卫兴华等主编：《政治经济学原理》第十二章。
- [385] 参见F·吉尔布雷思夫妇著：《应用工时研究》1917年版。
- [386] [387] [394] 杨锡山：《美国工业管理的过去和现在》第三章。
- [388] [389] [414] [415] 理查德·雷杰茨著：《企业管理：理论、方法、实务》第二章。
- [390] 参考王先民主编：《经济管理思想史简编》第二编第五章插图绘制。
- [391] [412] 克劳德·小乔治著：《管理思想史》第七章。
- [392] 田杉竞等著：《比较管理学》第十二章。
- [393] [413] 丹尼尔·A·雷恩：《管理思想的演变》第二部分。
- [397] [398] [401] [402] [403] [404] [409] [410] [411] [505] [506] [507] 叶钟灵：《美国企业管理的演变》第五部分。
- [399] 此图系根据叶钟灵所著《美国企业管理的演变》一书第五部分中所绘详图简化而成。

- [400] 在叶钟灵所著《美国企业管理的演变》一书中译为“司库”。
- [405] [406] 参见林进成等主编：《世界大公司一百家》。
- [407] [408] 杨锡山：《美国工业管理的过去和现在》第四章。
- [422] 博森等著、吴春波编译：《官僚制统治》第二章。
- [423] 和铭等编著：《美国企业管理》第六章。
- [424] 郑积原：《现代技术革命发展初探》，《科技日报》1987年1月12日。
- [425] 夏至：《技术改造与技术进步的战略思考》，《未来与发展》1989年第十期。
- [426] 朱锋等：《领导者的外脑——当代西方思想库》第一章。
- [427] 拙著：《走向宏观经济世界的现代会计》，《会计学家》1991年，第一期。
- [428] James Lee, Ray ; Global politics Moughton Mifflin Company, 1983 Boston P1348—1350。
- [429] 参见上海铁道部管理科学研究所主编：《经济管理丛书之三》，《大经济，大科学》。
- [430] [431] [432] [433] [539] [543] [544] [545] [546] R·G·穆尔狄克等著：《管理信息系统入门》第四章。
- [434] JI·A·科纳廖娃：《美国企业的全面质量管理》第三章。
- [435] 转引王光远著：《制度基础审计学》第三章。
- [436] 张新国主编：《现代企业管理原理》第二章。
- [437] [438] 丹尼尔·A·雷恩：《管理思想的演变》第三部分。
- [439] [440] 参见杨海涛：《比较管理学导论》第六章。
- [441] [442] [443] 张文贤著：《现代经济管理》第二章。
- [444] [445] [446] [447] 张六龄编著：《外国管理理论简编》第六章。
- [448] 参见张文贤著：《现代经济管理》第三章。
- [449] 参见拙著：《会计控制论》。
- [450] [454] 转引张六龄编著：《外国管理理论简编》第七章。
- [451] [452] 赫伯特·西蒙：《管理决策的新科学》1960年版。
- [453] 参见拙著：《现代会计发展现状及趋势》。
- [455] [476] 英国企业会计管理考察团：《美国工业企业的会计管理》第四章。
- [456] [458] [459] 英国企业会计管理考察团：《美国工业企业的会计管理》第二章。
- [457] 说明：在《美国工业企业的会计管理》一书中将“treasurer”译为出纳主任，杨时展教授认为以译为“财务长”为宜，而这部书中又将“controner”译为“审计主任”，杨时展教授认为以译为“总控制长”为宜。
- [460] [461] [481] 英国企业会计管理考察团：《美国工业企业的会计管理》第七章。
- [462] 英国企业会计管理考察团：《美国工业企业的会计管理》第三章。
- [463] 何自力等：《法国市场经济体制》第二章。
- [464] [465] [466] [488] [489] 张彦宁主编：《西欧企业管理》第二章。

[467] [468] [469] [470] [490] [491] [492] [494] [495] [496] [497] [498] [531] [532] [562] 陈重编著:《日本企业的经营决策》第二章。

[471] [472] [473] [475] 杨锡山:《美国工业管理的过去和现在》第八章。

[474] 参见《美国财务管理手册》1965年版,有关企业财务会计组织结构改制部分。

[477] [478] 参见彼得·杜拉克:《管理:任务·责任·实务》台湾版,第四十二章。

[479] 参见爱德华·B·迪肯等著:《成本会计》第一章。

[480] 查尔斯·T·霍恩格仁:《成本会计——一个管理重点》第一章。

[482] 理查德·A·布雷勒等著:《财务组织原理》第二章。1988年版。

[483] [484] [485] [486] 罗伯特·安东尼等著:《管理控制制度》第二章。

[487] [569] [572] 和铭等编著:《美国企业管理》第四章。

[493] 郑保华著:《松下经营秘诀》事业部分权组织制度部分。

[499] [500] [501] [502] 参见张扣娣:《日本企业集团中的母子公司关系》附录部分。

[503] [504] 参见杨锡山:《美国工业管理的过去和现在》第九章。

[508] 冯特君等:《当代世界经济与政治》第三章。

[509] [510] [511] [517] 滕维藻等主编:《跨国公司概论》第二章。

[512] 参见刘家霖主编:《企业组织与管理》上册,第十五章。

[513] 参见南开大学经济研究所世界经济研究室:《跨国公司剖析》第二章。

[514] 参见南开大学经济研究所世界经济研究室:《跨国公司剖析》第二章与吴庆德等编:《美国企业经营管理学》第九章“企业组织图”。

[515] 吴庆德等编:《美国企业经营管理学》第九章。

[516] 转引格林·里夫金·乔治·哈拉尔著:《超级企业家》第九部分。

[518] 彼得·杜拉克:《管理:任务·责任·实务》台湾版第六十一章。

[519] P·E·Sater and W·G·Bennis “Democracy Is Inevitable” 1964 P51—59。

[523] 吕有展:《论战后日本企业经营管理组织的现代化》第三部分。

[524] [525] 陈依革:《企业变革与教育变革》,台湾《会计研究月刊》1994年,101, 24—29。

[526] David Oates: “Is the pyramid Crumbling?” “International Management” vol, 26, No. 7, 1971年版。

[527] 转引陈重等:《日本企业的经营决策浅析》第一部分。

[528] 陈重编著:《日本企业的经营决策》第一章。

[529] [530] 彼得·杜拉克著:《管理:任务·责任·实务》台湾版第三十七章。

[536] 参见鲁德恒编译:《会计是经营的罗盘》一文,载《湖北审计》1991年第5期。

[537] 朱锋等:《领导者的外脑——当代西方思想库》吴中仑序。

[538] [540] [541] [542] [552] [553] [554] [557] [559] R·G·穆尔狄克等

著：《管理信息系统入门》第三章。

[550] 参见罗斯·韦伯：《组织理论与管理》第二十章注释三十一。

[558] 转引罗斯·韦伯：《组织理论与管理》第二十章注释三十五。

[560] 约翰·耐斯比特等著：《2000年大趋势》第十章。

[561] 冈田信夫著：《经理的经营战略》一百一十三页。

[563] R·G·穆尔狄克等著：《管理信息系统入门》第一章。

[564] 马克斯·韦伯：《世界经济通史》第十七章。

[565] 《帕金森定律》为英国著名历史学家诺斯古德·帕金森所著，中文译本中又有《官场病》的译法，它对政府与企业中的官僚组织如同“金字塔”一样逐步上升的情形进行了生动的描述。

[568] [570] 转引南岭著：《现代公司成长·权利结构与制衡》第一章。

[571] 付段才：《加尔布雷思》第一部分。

[573] 张国良：《X线战争——国际工商间谍战内幕》第四节。

[574] 转引文硕编著：《世界审计史》第三编，第二章。

[575] 安德鲁·D·钱伯斯等著：《内部审计》第一部分，第二章。

[576] [577] [579] [580] [581] [582] [583] [584] [585] [586] 安德鲁·D·钱伯斯等著：《内部审计》第一部分，第四章。

[578] 安德鲁·D·钱伯斯等著：《内部审计》第一部分，第三章。

[588] 董辅初、厉以宁等主编：《国有企业：你的路在何方》。

[589] 约翰·鲁斯：《在知识经济中如何兴旺发达》，英国《金融时报》1998年2月27日。

主要参考书

一、郭道扬：《会计发展史纲》第一讲。

二、郭道扬：《中国会计史稿》上、下册。

三、郭道扬：《论宏观经济调控与财务会计组织体制改革》。

四、马克斯·韦伯：《世界经济通史》第十七章至第二十二章。

五、克劳德·小乔治：《管理思想史》第一章至第五章。

六、博森等著、吴春波编译：《官僚制统治》。

七、罗斯·韦伯著：《组织理论与管理》第十七章至第二十

章。

八、田杉亮等著：《比较管理学》。

九、丹尼尔·A·霍恩：《管理思想的演变》。

十、《二十五史》职官志部分。

思 考 题

一、古代官厅会计部门在科室组织体制（或曰科层组织体制）中的组织地位与作用。

二、评价古代民间“帐房”组织的历史地位与作用。

三、中国古代在官厅财计组织建设方面的主要贡献。

四、从“庄园”会计组织形式的演变考察受托会计责任关系的起源与发展。

五、封建制时代官厅财计组织演进之基本规律。

六、资产阶级革命后在政府财计组织建设方面所体现出来的主要进步。

七、市场经济建设初期公司财务会计组织构建方面的历史性进步。

八、市场经济发展阶段公司财务会计组织改革的基本目标及其历史性进步。

九、近代法国著名管理学家亨利·法约尔关于企业经营管理组织要素与环节构成的理论对企业财务与会计组织建设发展的重要影响。

十、评价美国企业中的“总控制长”与“财务长”设置的重大意义，并分析它们的组织结构。

十一、评价公司事业部组织体制中的财务会计组织构建特

点。

十二、评价公司矩阵式组织体制中的财务会计组织构建特点。

十三、考察在财务会计组织建设过程中财务与会计组织关系的处理,至现代市场经济发展阶段,你认为财务与会计组织是以分立为宜,还是以合为宜?

十四、在现代企业财务会计组织改革中,当如何考虑财务会计信息系统与控制系统的关联建设问题?

十五、分析官僚组织体制的成因及发展变化趋向,并对官僚组织体制作出评价。

十六、试从会计组织的历史演进规律来分析认识会计职能的演进规律。

十七、试根据现代信息化经济、知识化经济的发展变化态势分析未来财务与会计组织改革的基本方向及发展趋势。

十八、对当前中国国有大中型企业组织体制改革中财务会计组织改革的思考。

后 记

在这部书撰稿及出版过程中，得到国家教委（教育部）、财政部与中南财经大学、中国财政经济出版社、湖北省会计学会、《财会通讯》编辑部等部门的关怀与支持，在此深表感谢。同时，也深深感谢以下同志的帮助：中南财经大学杨时展教授、台湾管理会计协会理事长李宏健教授、湖北省会计学会尹国俊副秘书长、《财会通讯》主编助理郑军同志及王光远博士、张长海博士、庄丹博士、李国运硕士、康均硕士、张小艳硕士、张新华硕士、刘韬硕士，以及中南财经大学在读博士生叶青、潘远增、李连华、吴联生、焦跃华、张敦力、杨家新、施先旺、刘国常、戴奉祥、李书锋同志与在读硕士胡斌同志等。此外，还要感谢美国罗德岛大学理查德·凡杰米奇教授、日本和光大学上野正男教授等。

《会计史教程》以后三卷的写作将更加艰苦，希望继续得到有关方面的关怀与支持，也希望广大学者、读者在阅读第一卷后批评指正。

作 者

1998年夏于武汉